

UNIwersytet w Białymstoku
Wydział Prawa

Białostockie Studia
Prawnicze

Białystok Legal Studies

BIAŁOSTOCKIE STUDIA
PRAWNICZE
BIAŁYSTOK LEGAL STUDIES



VOLUME 24 nr 3

Redaktor Naukowy Wydawnictwa Temida 2: Cezary Kosikowski

Przewodniczący Rady Naukowej Wydawnictwa Temida 2: Emil W. Pływaczewski

Rada Naukowa:

Członkowie z Uniwersytetu w Białymstoku: Stanisław Bożyk, Leonard Etel, Ewa M. Guzik-Makaruk, Dariusz Kijowski, Cezary Kulesza, Agnieszka Malarewicz-Jakubów, Maciej Perkowski, Eugeniusz Ruśkowski, Joanna Sieńczyło-Chlabicz, Mieczysława Zdanowicz.

Członkowie z Polski: Marek Bojarski (Wyższa Szkoła Prawa we Wrocławiu), Dorota Malec (Uniwersytet Jagielloński), Tomasz Nieborak (Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu), Maciej Szpunar (Uniwersytet Śląski, Rzecznik Generalny Trybunału Sprawiedliwości UE), Stanisław Waltoś (Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania w Rzeszowie), Zbigniew Witkowski (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu).

Członkowie zagraniczni: Lilia Abramczyk (Państwowy Uniwersytet im. Janki Kupały w Grodzie, Białoruś), Vladimír Babčák (Uniwersytet w Koszycach, Słowacja), Renata Almeida da Costa (Uniwersytet La Salle, Brazylia), Chris Eskridge (Uniwersytet w Nebrasce, USA), Jose Luis Iriarte Angél (Uniwersytet Navarra, Hiszpania), Marina Karasjewa (Uniwersytet w Woroneżu, Rosja), Aleksiej S. Kartsov (Federalny Trybunał Konstytucyjny w Sankt Petersburgu, Rosja), Jolanta Kren Kostkiewicz (Uniwersytet w Bernie, Szwajcaria), Martin Krygier (Uniwersytet w Nowej Południowej Walii, Australia), Anthony Minnaar (Uniwersytet Południowej Afryki, Republika Południowej Afryki), Antonello Miranda (Uniwersytet w Palermo, Włochy), Petr Mrkvýka (Uniwersytet Masaryka, Czechy), Marcel Alexander Niggli (Uniwersytet we Fryburgu, Szwajcaria), Andrej A. Novikov (Państwowy Uniwersytet w Sankt Petersburgu, Rosja), Sławomir Redo (Uniwersytet Wiedeński, Austria), Jerzy Sarnecki (Uniwersytet w Sztokholmie, Szwecja), Rick Sarre (Uniwersytet w Południowej Australii, Australia), Kevin Saunders (Uniwersytet Stanowy w Michigan, USA), Bernd Schünemann (Uniwersytet w Monachium, Niemcy), Elena Chernikova (Rosyjska Akademia Gospodarki Narodowej i Administracji Publicznej, Rosja), Bogusia Puchalska (Uniwersytet Central Lancashire w Preston, Wielka Brytania).

Redakcja Białostockich Studiów Prawniczych:

Redaktor naczelny: Elżbieta Kuźelewska

Sekretarze naukowe: Ewa Lotko, Paweł Czaplicki

Członkowie: Christopher Kulander, Tanel Kerikmäe, Andrzej Sakowicz, Urszula K. Zawadzka-Pąk

© Copyright by Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, Temida 2, Białystok 2019

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

Wersja papierowa jest wersją pierwotną Białostockich Studiów Prawniczych.

ISSN 1689-7404

Redaktorzy językowi: Ewa Brajczewska (język polski), Richard Tykocki-Crow (język angielski)

Redaktor statystyczny: Ewa Glišńska

Redaktorzy tematyczni tomu: Ewa Lotko, Ewelina Bobrus-Nowińska

Sekretarze tematyczni tomu: Agnieszka Godlewska, Marta Maksimczuk

Opracowanie graficzne i typograficzne: Joanna Ziarko

Projekt okładki: Bogusława Guenther

Wydawca: Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, Temida 2

Każdy zeszyt można nabyć w Wydawnictwie Temida 2, adres: ul. A. Mickiewicza 1, 15-213 Białystok,

e-mail: temida2@uwb.edu.pl, tel. 85 745 71 68

Spis treści

Wprowadzenie	9
--------------------	---

ARTYKUŁY

Andrzej Melezini, Krzysztof Teszner <i>Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne</i>	13
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Anna Reiwer-Kaliszewska, Tomasz Nowak <i>Kontrola celno-skarbowa podmiotów działających na rynku paliw w zakresie podatku akcyzowego i opłaty paliwowej oraz podatku od towarów i usług</i>	27
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Krystian Jaszczyk <i>Zarządzanie ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych za pomocą kontroli zarządczej</i>	39
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Zbigniew Ofiarski <i>Istota i zakres kontroli wykonywanej przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny</i>	53
----------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Adam Piotr Chociej, Piotr Woltanowski <i>Kontrola realizacji programów operacyjnych przez Instytucje Zarządzające w kontekście ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej</i>	67
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Małgorzata Ofiarska <i>Unormowanie kontroli wewnętrznej finansów publicznych w ustawie o związku metropolitalnym w województwie śląskim</i>	85
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Adam Drozdek, Katarzyna Machalica-Drozdek <i>Zasada nadużycia prawa a oszustwo podatkowe w zakresie VAT</i>	99
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Karina Panomareva <i>The Implementation of BEPS Actions in The Russian Federation</i>	113
Ewelina Bobrus-Nowińska <i>General Principles of Law and Tax Procedure as a Source of Protection of the Taxpayer's Rights</i>	125
Bartosz Borowik <i>Customs and Tax Control of Entrepreneurs as a Factor Influencing the Level of Economic Freedom in Poland</i>	137
Zbigniew Ofiarski <i>The Condition of "Reasonable Fear" in the Polish Procedure of Securing the Performance of Tax Liabilities</i>	145
Richard Bartes <i>Legal Institute of Advance Tax Rulings</i>	157
Urszula Kinga Zawadzka-Pąk, Eva Tomášková <i>Legal and Axiological Aspects of Participatory Budgeting Procedure in Poland and the Czech Republic</i>	165
Ewa Lotko <i>Participatory Budgeting in Russia – Procedural Aspects</i>	177
Elena Chernikova, Tatiana Nikolaeva <i>Constitutional and Legal Regulation of Financial Relations and Procedures in Russia</i>	187

RECENZJE

Sławomir Presnarowicz <i>Eugeniusz Ruśkowski, Finanse publiczne i prawo finansowe. Instrumenty prawnofinansowe i warunki ich stosowania, Wydawnictwo TEMIDA 2, Białystok 2018, ss. 303</i>	199
Noty o Autorach.....	205

Contents

Introduction.....	9
-------------------	---

ARTICLES

Andrzej Melezini, Krzysztof Teszner <i>Customs and Tax Control – Selected Political and Procedural Aspects.....</i>	13
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Anna Reiwer-Kaliszewska, Tomasz Nowak <i>Customs and Tax Control of Entities Operating on the Fuel Market in the Scope of Excise Duty and Fuel Charge as well as Tax on Goods and Services.....</i>	27
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Krystian Jaszczyk <i>Risk Management in Units of the Public Finance Sector by Means of Management Control</i>	39
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Zbigniew Ofiarski <i>The Essence and Scope of the Control Performed by the Bank Guarantee Fund</i>	53
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Adam Piotr Chociej, Piotr Woltanowski <i>Control Over the Implementation of Operational Programs by Managing Authorities in the Context of the Protection of the Financial Interests of the European Union.....</i>	67
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Małgorzata Ofiarska <i>Regulations for Internal Control of Public Finances in the Law on the Metropolitan Union in the Silesian Voivodeship.....</i>	85
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Adam Drozdek, Katarzyna Machalica-Drozdek <i>The Principle of Abuse of Law and Tax Fraud in VAT</i>	99
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Contents

Karina Ponomareva <i>The Implementation of BEPS Actions in The Russian Federation</i>	113
Ewelina Bobrus-Nowińska <i>General Principles of Law and Tax Procedure as a Source of Protection of the Taxpayer's Rights</i>	125
Bartosz Borowik <i>Customs and Tax Control of Entrepreneurs as a Factor Influencing the Level of Economic Freedom in Poland</i>	137
Zbigniew Ofiarski <i>The Condition of "Reasonable Fear" in the Polish Procedure of Securing the Performance of Tax Liabilities</i>	145
Richard Bartes <i>Legal Institute of Advance Tax Rulings</i>	157
Urszula Kinga Zawadzka-Pąk, Eva Tomášková <i>Legal and Axiological Aspects of Participatory Budgeting Procedure in Poland and the Czech Republic</i>	165
Ewa Lotko <i>Participatory Budgeting in Russia – Procedural Aspects</i>	177
Elena Chernikova, Tatiana Nikolaeva <i>Constitutional and Legal Regulation of Financial Relations and Procedures in Russia</i>	187

REVIEWS

Sławomir Presnarowicz <i>Eugeniusz Ruśkowski, Public Finances and Financial Law. Legal and Financial Instruments, and Conditions of their Application, Publisher TEMIDA 2, Białystok 2018, pp. 303</i>	199
Contributors	205

Wprowadzenie

Problematyka „Białostockich Studiów Prawniczych” 2019 vol. 24 nr 3 poświęcona została dwóm istotnym zagadnieniom z zakresu finansów publicznych.

Tematem przewodnim części pierwszej jest nadzór i kontrola finansowa z uwzględnieniem nowych rozwiązań prawnych. Zważywszy na fakt, że kontrola finansowa jest szczególnym rodzajem kontroli, a jej przedmiotem są zjawiska i procesy finansowe, dotyczące głównie finansów publicznych, istotne są wprowadzane przez ustawodawcę zmiany w tym zakresie. Autorzy poszczególnych artykułów swą uwagę skupili m.in. na problemach związanych z reformą Krajowej Administracji Skarbowej, w rezultacie której m.in. powołano kontrolę celno-skarbową, poddając ocenie wybrane elementy jej konstrukcji prawnej oraz analizując regulacje pod kątem wymiaru i poboru przez nowe organy podatku akcyzowego, podatku od towarów i usług i opłaty paliwowej. W niniejszym tomie znalazły się również artykuły poświęcone kontroli zarządczej w zakresie zarządzania ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych, istoty i zakresu kontroli wykonywanej przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny, kontroli wykonywanej przez Instytucje Zarządzające programami operacyjnymi w obszarze polityki spójności czy kontroli wewnętrznej unormowanej w ustawie o związku metropolitarnym.

Druga część tego numeru poświęcona została tematyce procedur finansowych państw Europy Środkowej i Wschodniej. Powyższe zagadnienie było tematem przewodnim międzynarodowego seminarium naukowego, które miało miejsce 19 października 2018 r. na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. Opublikowane artykuły odnoszą się do zagadnień związanych zarówno z prawem finansowym, jak i podatkowym Federacji Rosyjskiej, Czech i Polski. Autorzy poszczególnych opracowań skoncentrowali swoją uwagę m.in. na prawnych i aksjologicznych aspektach procedury budżetowania partycypacyjnego, konstytucyjnej i prawnej regulacji stosunków i procedur finansowych w Rosji, instytucjach ochrony praw podatnika, procedurze zabezpieczenia zobowiązań podatkowych czy interpretacjach przepisów prawa podatkowego.

Redaktorzy tomu wyrażają nadzieję, iż artykuły publikowane w niniejszym numerze stanowią istotny wkład w rozważania naukowe poświęcone nadzorowi i kontroli finansowej oraz procedurom finansowym państw Europy Środkowej i Wschodniej oraz staną się inspiracją dla dalszego dyskursu naukowego.

*Ewa Lotko
Ewelina Bobrus-Nowińska
Redaktorzy tematyczni*

ARTYKUŁY

Andrzej Melezini

Państwowa Wyższa Szkoła Informatyki
i Przedsiębiorczości w Łomży
amalezini@pwsip.edu.pl
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8639-3030>

Received: 14.11.2019

Accepted: 9.04.2019

Krzysztof Teszner

Uniwersytet w Białymstoku
k.teszner@uwb.edu.pl
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7398-582X>

Kontrola celno-skarbowa **– wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne**

Customs and Tax Control – Selected Political and Procedural Aspects

Abstract: The effect of the modernization of the public finance administration, which consists of the consolidation of the previous organizational structures of the tax, customs and control administration, was the establishment of The National Revenue Administration from 1 March 2017. The authors focus on the presentation and assessment of selected legal elements of customs and tax control, characterizing and distinguishing it from other applicable procedures for monitoring the performance of obliged entities due to public law, in particular tax control – regulated by the provisions of Section VI of the Tax Ordinance and control of entrepreneurs – regulated by the rules included in Chapter 5 of the Act – Entrepreneurs' Law. The authors emphasize that customs and tax control is a procedure that uses not only typical legal instruments known to administrative law, but also instruments specific to the operations of the police and intelligence agencies. It is also worth noting that this is not a control procedure that could be applied by heads of tax offices, in whose jurisdiction the right to conduct tax inspections and audits lies. On the one hand, the authors point to the autonomy of the newly established control procedure, and on the other, they note the dualism of control procedures focusing on the verification of the same subject areas.

Keywords: control, tax administration, tax body, tax proceedings

Słowa kluczowe: kontrola, administracja skarbową, organ podatkowy, postępowanie podatkowe

1. Wprowadzenie

W ostatnich latach poważnym wyzwaniem stojącym przed prawodawcą jest zapewnienie rzetelności i sprawności w działaniu instytucji publicznych. Wynika ono

z preambuły ustawy zasadniczej i nabiera rangi zasady konstytucyjnej. Kształtując regulacje w obszarze prawa daninowego, rzetelność i sprawność działania administracji finansów publicznych można osiągnąć planując w sposób przemyślany optymalizację jej struktur, właściwy rozdział zadań między poszczególnymi podmiotami tej administracji publicznej, tak by uniknąć krzyżowania się zadań i powielania kompetencji, czy wreszcie przez wprowadzenie przejrzystych rozwiązań proceduralnych, w tym także procedur kontrolnych.¹ Ostatni z wymienionych obszarów regulacji jest szczególnie istotny w kontekście konieczności eliminowania zjawiska zorganizowanej przestępczości podatkowej oraz wyłudzeń skarbowych.

Efektem modernizacji administracji finansów publicznych, polegającej na konsolidacji dotychczasowych pionów organizacyjnych administracji podatkowej, celnej oraz kontrolnej, było utworzenie od 1 marca 2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej², a w jej ramach wyodrębnienie Służby Celno-Skarbowej, tj. jednolitej i umundurowanej formacji, którą tworzą funkcjonariusze (art. 1 ust. 3 u.k.a.s.). Wraz z jej utworzeniem niezbędne stało się stworzenie nowej skonsolidowanej procedury kontrolnej, której specyfika obejmowałaby charakterystyczne narzędzia prawne zastrzeżone dotychczas do stosowania przez organy celne, skarbowe i podatkowe. Tworząc kontrolę celno-skarbową bazowano więc na doświadczeniach organów celnych, skarbowych i podatkowych stosujących dedykowane im procedury kontrolne.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie oraz ocena wybranych elementów prawnej konstrukcji kontroli celno-skarbowej, charakteryzujących i wyróżniających ją spośród innych obowiązujących procedur kontroli wywiązywania się podmiotów zobowiązanych z tytułu należności publicznoprawnych, w szczególności kontroli podatkowej – regulowanej przepisami Działu VI Ordynacji podatkowej³ oraz kontroli przedsiębiorców – normowanej przepisami ujętymi w Rozdz. 5 ustawy – Prawo przedsiębiorców.⁴

1 K. Teszner, M. Wincenciak, P. Pietrasz, Nowe tendencje w procedurach kontrolnych na przykładzie kontroli celno-skarbowej, (w:) J. Jagielski (red.), M. Wierzbowski (red.), Prawo administracyjne dziś i jutro, Warszawa 2018, s. 232.

2 Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 508 ze zm.) – dalej powoływana jako u.k.a.s.

3 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.) – dalej powoływana jako o.p.

4 Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2018 r. poz. 646) – dalej powoływana jako u.p.p.

2. Istota kontroli celno-skarbowej i jej miejsce w systemie kontroli administracji

Umiejscawiając kontrolę celno-skarbową w prawnym systemie kontroli administracji publicznej⁵ należy stwierdzić, że jest to kontrola sprawowana przez administrację „na zewnątrz” administracji, co oznacza, że potencjalnym obiektem kontroli są przede wszystkim podmioty, na których ciążyą obowiązki publicznoprawne wynikające z przepisów prawa podatkowego i celnego, choć zakres tej kontroli został określony znacznie szerzej, o czym będzie mowa w dalszej części opracowania.⁶ Uwzględniając znane podziały, należałoby uznać kontrolę celno-skarbową za kontrolę zewnętrzną, problemową, bezpośrednią, podejmowaną z urzędu, zawodową. Zważając natomiast, że kontrola celno-skarbowa jest wykonywana przez Służbę Celno-Skarbową w ściśle określonym zakresie, niejednokrotnie tożsamym z funkcjami kontrolnymi inspekcji (Inspekcja Transportu Drogowego, Inspekcja Weterynaryjna) czy straży (Straż Graniczna), należy zaliczyć ją do kontroli specjalistycznej, licząc się z intencją prawodawcy, który określił KAS mianem wyspecjalizowanej administracji rządowej (art. 1 ust. 2 u.k.a.s.).

Kontrola celno-skarbowa jest narzędziem proceduralnym, do którego stosowania uprawniony jest naczelnik urzędu celno-skarbowego w celu realizacji zadań określonych w ustawie o KAS. Pod względem przedmiotowym jest stosowana do prowadzenia czynności kontrolnych w zakresie weryfikacji przestrzegania przepisów prawa podatkowego, celnego, dewizowego, regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych, posiadania automatów do gier hazardowych oraz przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu⁷. Należy podkreślić, że kontrola celno-skarbowa jest procedurą wykorzystującą nie tylko typowe instrumenty prawne znane prawu administracyjnemu, ale także charakterystyczne dla działania Policji i formacji wywiadowczych. Uprawnionymi do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej są wyłącznie funkcjonariusze, jak i pracownicy urzędów celno-skarbowych. Nie jest to procedura kontrolna, która mogłaby być stosowana przez naczelników urzędów skarbowych, w których gestii leży uprawnienie do prowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowej⁸.

Nawiązując do definicji postępowania kontrolnego z ustawy o kontroli skarbowej⁹, kontrolę celno-skarbową należy zdefiniować jako szczególnego rodzaju pro-

5 Zob. J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007, s. 78 i n.

6 Zob. art. 54 ust. 1 i 2 u.k.a.s.

7 A. Melezini, *Uwagi do zakresu kontroli celno-skarbowej*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2017, nr 1, s. 16.

8 M. Ciecierski, A. Melezini (red.), A. Mudrecki, G. Musolf, T. Nowak, R. Bucholski, K. Teszner (red.), I. Wołczak-Ciecierska, *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 235 i n.

9 J. Kulicki, *Kontrola skarbowa – wybrane zagadnienia*, Warszawa 2004, s. 10.

cedurę administracyjną o charakterze policyjnym, a także regulowany przepisami ustawy ciąg czynności podejmowanych przez jej uczestników, zapoczątkowany upoważnieniem organu celno-skarbowego, a kończący się wydaniem przez ten organ rozstrzygnięcia – zasadniczo w formie wyniku kontroli lub protokołu. Powyższe nawiązanie do procedury postępowania kontrolnego wynika z uzasadnienia do projektu przepisów wprowadzających ustawę o KAS, gdzie charakter kontroli celno-skarbowej projektodawca wiąże z zastąpionym od 1.03.2017 r. postępowaniem kontrolnym¹⁰. Już sama nazwa procedury kontrolnej świadczy o jej specyficznym i kumulatywnym charakterze przedmiotowym, który obejmuje swym zakresem przede wszystkim tematykę celno-skarbową, co zresztą potwierdza zakres wyznaczeń kontrolnych, o którym mowa w art. 54 u KAS. Nowe narzędzie kontrolne to również nowatorskie standardy proceduralne, które z uwagi na specyfikę kontroli i jej szczególny charakter, nastawiony na wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, przy stosowaniu w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa, odmiennie od dotychczasowych rozwiązań kształtują prawa i obowiązki kontrolujących i kontrolowanych przy zauważalnym ustawowym zróżnicowaniu instrumentów prawnych ukierunkowanych na skuteczne i szybkie przeprowadzenie czynności kontrolnych.

Niestety, wprowadzenie kontroli celno-skarbowej, pod względem proceduralnym w sposób diametralny różniące się od kontroli podatkowej znanej z Ordynacji podatkowej (do której w przypadku przedsiębiorców stosuje się również przepisy ustawy – Prawo przedsiębiorców), pogłębia dualizm kontrolny organów Krajowej Administracji Skarbowej. Zasadnie podnosi się w piśmiennictwie, że stan ten prowadzi do powstania trzech reżimów prawnych, w ramach których będzie badane przestrzeganie przepisów prawa podatkowego:

- kontrola celno-skarbowa prowadzona na podstawie ustawy o KAS i odpowiednio stosowanych przepisów Ordynacji podatkowej;
- kontrola podatkowa przedsiębiorców prowadzona na podstawie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (aktualnie: ustawy – Prawo przedsiębiorców) oraz zakresie nieuregulowanym Ordynacji podatkowej;
- kontrola podatkowa prowadzona wyłącznie na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej¹¹.

10 Zob. Uzasadnienie do projektu Przepisów wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, VIII kadencja, druk sejmowy nr 827, s. 16.

11 Por. D. Strzelec, Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3, s. 16.

3. Autonomiczność kontroli celno-skarbowej względem kontroli podatkowej

Ustawodawca już na etapie projektu ustawy rozróżnił obie procedury kontrolne, uznając, że dotychczasowa kontrola podatkowa, tzw. kontrola miękka, będzie dotyczyła spraw mniejszej wagi i mniej skomplikowanych w stosunku do tzw. kontroli twardej, jaką jest wprowadzona ustawą o KAS kontrola celno-skarbowa. Rolą tej ostatniej ma być przede wszystkim szybka reakcja kontrolna na popełniane przestępstwa i wykroczenia skarbowe w sposób umożliwiający skuteczne wyegzekwowanie przez państwo dochodów z podatków i ceł, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, celem ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej¹².

Kontrola podatkowa, o której mowa w art. 281 o.p., prowadzona jest przez organy podatkowe co do zasady wyłącznie na podstawie tej ustawy. Wymaga przy tym podkreślenia, że do kontroli podatkowej prowadzonej wobec przedsiębiorców mają zastosowanie przepisy Rozdziału 5 „Ograniczenia kontroli działalności gospodarczej” ustawy – Prawo przedsiębiorców (art. 291c o.p.).

Przepisami właściwymi dla kontroli celno-skarbowej prowadzonej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego są przepisy działu V u.k.a.s., przy czym w art. 94 ust. 1 u.k.a.s. ustawodawca w zakresie nieuregulowanym ustawą do kontroli celno-skarbowej nakazuje odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej, ale z pominięciem wprost wskazanych regulacji, jak chociażby instytucji zawiadomienia o wszczęciu kontroli podatkowej. Odmiennie niż w przypadku kontroli podatkowej prowadzonej przez organy podatkowe, do kontroli celno-skarbowej nie znajdują także zastosowania przepisy ustawy – Prawo przedsiębiorców, bowiem zgodnie z art. 93 u.k.a.s. do kontroli celno-skarbowej nie stosuje się przepisów rozdziału 5 ustawy – Prawo przedsiębiorców, co z kolei powoduje, że w procedurze kontroli celno-skarbowej nie będą mogły mieć zastosowania, w przypadku jej wszczęcia wobec przedsiębiorców, różnego rodzaju uprawnienia przewidziane dla kontrolowanych, jak chociażby możliwość złożenia sprzeciwu czy konieczność zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Tożsamy zapis znalazł się w art. 65 pkt 2 u.p.p., zgodnie z którym przepisów rozdziału 5 ustawy nie stosuje się do kontroli celno-skarbowej prowadzonej w trybie odpowiednio określonym w dziale V rozdziale 1 ustawy o KAS.

Organy podatkowe prowadzą zatem wyłącznie kontrolę podatkową, a naczelnik urzędu skarbowego nie jest uprawniony do prowadzenia kontroli celno-skarbowej. Organy celno-skarbowe nie mogą natomiast prowadzić kontroli podatkowej na podstawie Ordynacji podatkowej, z wyłączeniem, o którym mowa w art. 281 § 3 o.p. Na mocy tego przepisu Szef KAS przeprowadza kontrolę podatkową, której celem jest sprawdzenie stosowania uznanej przez ten organ metody ustalania ceny

12 Zob. Uzasadnienie projektu ustawy o KAS, VIII kadencja, druk sejmowy nr 826, s. 1 i n.

transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi. Powyższe wynika z ustawowego rozdzielenia kompetencji, o którym mowa w art. 33 ust. 1 u.k.a.s., gdzie enumeratywnie wymienione zostały zadania naczelnika urzędu celno-skarbowego (w tym wykonywanie kontroli celno-skarbowej) w powiązaniu z art. 28 ust. 1 pkt 7 u.k.a.s., w którym ustawodawca wprost wskazał, że do zadań naczelnika urzędu skarbowego należy wykonywanie kontroli podatkowej i czynności sprawdzających. Wątpliwości mogą się natomiast zrodzić w kontekście analizy art. 281 § 1 w zw. z art. 13 o.p., które to przepisy dają uprawnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej przez organy podatkowe pierwszej instancji, a jednym z tych organów jest stosownie do swojej właściwości naczelnik urzędu celno-skarbowego. Wydaje się jednak, że z uwagi na ww. sprecyzowane ustawowe zadania poszczególnych organów, a także specyfikę form realizacji niektórych zadań, o których mowa w art. 1 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 54 ust. 1 pkt 1 u.k.a.s., które mogą być realizowane w formie kontroli celno-skarbowej, ustawodawca wykluczył możliwość stosowania przepisów o kontroli podatkowej do spraw leżących w kompetencji naczelnika urzędu celno-skarbowego. Za takim rozwiązaniem przemawia również wykładnia systemowa i celowościowa ww. przepisów prawa. Ustawodawca dążył bowiem do wyodrębnienia organizacyjno-prawnego organu, który miał zostać wyposażony w odrębny i autonomiczny system instrumentów prawnych, dających podstawę do szybkiego reagowania na zagrożenia wynikające przede wszystkim z popełnianych przestępstw skarbowych na dużą skalę. Powielanie uprawnienia do przeprowadzania kontroli podatkowej przez ten organ z jednej strony dyskredytowałoby autonomiczne uprawnienia naczelników urzędów skarbowych, z drugiej stawiałoby znak zapytania w kontekście zasadności wyodrębnienia organizacyjnego nowej instytucji kontrolnej.¹³

4. Przedmiot kontroli celno-skarbowej

Zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej, co wynika z uzasadnienia projektu ustawy, ale także z oceny jej zapisów, został oparty na obowiązujących przed 1.03.2017 r. regulacjach zawartych w uchylonych ustawach o kontroli skarbowej oraz o Służbie Celnej. Z nowego, bardzo pojemnego zakresu kontroli wynika, że jednym z jej głównych celów ma być sprawdzenie stopnia przestrzegania przepisów prawa podatkowego poprzez analizę rzetelności deklarowanych przez kontrolowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania przez nich podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Należy przy tym zauważyć, że zgodnie z wolą ustawodawcy podstawowym zadaniem organów administracji celno-skarbowej ma być wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób

13 Por. A. Melezini (red.), K. Teszner (red.), *Krajowa...*, *op. cit.*, s. 240-242.

istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa. Działalność tych organów ma być nakierowana na sprawną realizację działań o wysokim stopniu złożoności¹⁴.

Należy też podkreślić, że nowo ukształtowany urząd aparaty skarbowego dał niewątpliwie pretekst dla ustawodawcy do rozszerzenia obszarów kontrolnych i zwiększenia uprawnień organów kontrolnych. Tego typu uwagi pojawiają się w piśmiennictwie i są w pełni uzasadnione¹⁵.

Przechodząc do analizy nowych rozwiązań w zakresie przedmiotu kontroli, należy zauważyć, że ustawodawca w art. 54 u.k.a.s. przewidział aż 20 różnego rodzaju wyznaczeń, często o charakterze mieszanym, niestety nie tylko związanym ze specyfiką utworzonej organizacji i ministerstwa obsługującego nowo powstałe organy. Powielone przy tym zostały błędne rozwiązania systemowe zastosowane przy tworzeniu zakresu przedmiotowego kontroli, związane chociażby z uprawnieniem do kontroli oświadczeń majątkowych, co po utworzeniu Centralnego Biura Antykorupcyjnego powinno być wyłączną domeną tej służby. Utrzymano tym samym wyznaczenie przedmiotowe zobowiązujące do kontroli oświadczeń majątkowych składanych przez funkcjonariuszy i pracowników organizacji, w której ww. osoby pracują, co z punktu widzenia obiektywizmu przeprowadzania tego typu kontroli może rodzić uzasadnione podejrzenia o brak bezstronności.

Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca wyodrębnił sześć podstawowych obszarów kontrolnych dotyczących przestrzegania przepisów:

- prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p.;
- prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami;
- regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych, o których mowa w ustawie z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych¹⁶, a także zgodność tej działalności ze zgłoszeniem, udzieloną koncesją lub zezwoleniem oraz zatwierdzonym regulaminem;
- w zakresie posiadania automatów do gier hazardowych;
- prawa dewizowego w zakresie ograniczeń i obowiązków określonych dla rezydentów i nierezydentów oraz warunków udzielonych na ich podstawie zezwoleń dewizowych, a także warunków wykonywania działalności kantowernej;
- o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

14 *Ibidem*, s. 250 i n.

15 Por. A. Podsiadły, J. Zawiejska-Rataj, Kontrola celno-skarbowa jako instytucja badająca prawidłowość rozliczeń dokonywanych dla celów podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 5, s. 35-44.

16 Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2018 r. poz. 165).

Ogólnie zakreślony zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej daje dużą swobodę organom w kształtowaniu polityki kontrolnej, w tym polityki planistycznej, która może podlegać elastycznym zmianom w zależności od występowania bieżących ryzyk (np. kontrola cen transferowych, wyłudzeń w podatku VAT, tzw. karuzel podatkowych czy tzw. znikających podatników). Nowa kontrola swoim zakresem nie zawęży się również do prawidłowości deklarowania, obliczania czy też wpłacania ceł lub podatków, a dotyczyć będzie mogła wszelkich zjawisk, o których mowa w ustawach podatkowych i celnych (np. kontrola w zakresie weryfikacji różnego rodzaju ewidencji podatkowych, w kontekście dostawy jednego sprecyzowanego towaru).

Takie uogólnione podstawy działania rodzą jednak wątpliwości co do trafności wyodrębniania zindywidualizowanego zakresu przedmiotowego kontroli celno-skarbowej przez poszczególnych naczelników urzędów celno-skarbowych. Ramy kontroli będą mogły być kształtowane zarówno w sposób wąski i czytelny (np. kontrola będzie mogła dotyczyć rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2018 r.), jak i w sposób szeroki (np. obejmować przestrzeganie przepisów prawa podatkowego za 2018 r.), co będzie uzależnione od indywidualnego organu kontrolnego, chyba że w praktyce wyklarują się pewne standardy określonego i zgodnego z ustawą działania. Nie ulega wątpliwości, że w tym drugim przypadku kontroli powinny podlegać wszelkie aspekty związane z prawidłowością opodatkowania podatnika i wszystkie deklaracje podatkowe, które złożył bądź powinien był złożyć do właściwego organu skarbowego w danym roku podatkowym.

Reasumując, należy pozytywnie ocenić rozwiązanie przyjęte przez ustawodawcę, który wyodrębnił pewne podstawowe, ogólne i pojemne obszary zainteresowania organów celno-skarbowych, nie zawężając ich uprawnień do określonego działania, organy często bowiem dążą do zweryfikowania specyficznego obszaru kontrolnego (np. prawidłowości wystawiania przez podatnika faktur w kontekście art. 108 ustawy o VAT). Czy jednak zakreślony zakres przedmiotowy kontroli w upoważnieniu do jej przeprowadzenia będzie zrozumiały dla kontrolowanego? Z pewnością będzie to uzależnione od praktyki, jaka ukształtuje się w organach powołanych do ochrony finansalnych interesów Skarbu Państwa.

Poza ogólnym określeniem pewnych obszarów kontrolnych ustawodawca w pozostałych wyznaczeniach co do zasady w sposób precyzyjny, skonkretyzowany i rzeczowy wyodrębnił w art. 54 ust. 2 u.k.a.s. czternaście zakresów, w ramach których może zostać wszczęta procedura kontroli celno-skarbowej. Powyższe wyznaczenia w większości powielają dotychczasowe uprawnienia organów celnych i skarbowych. Na uwagę może zasługiwać brak zamkniętego katalogu przedmiotu zainteresowania kontrolą celno-skarbową, co skutkuje brakiem określoności wyznażeń kontrolnych. Powyższy problem pojawiał się na kanwie uchylonego art. 30 ust. 3 ustawy o Służbie Celnej. Samo odniesienie się w art. 54 ust. 2 pkt 13 u.k.a.s. przez ustawodawcę do niesprecyzowanych przepisów odrębnych, których kontrola przestrzegania należy do

zadań KAS, może powodować brak dalszego precyzowania zakresu przedmiotowego kontroli w ustawie o KAS, a tworzenie nowych przestrzeni do przeprowadzania kontroli celno-skarbowej w innych ustawach. Należy bowiem zwrócić uwagę, że w art. 2 ust. 1 pkt 21 u.k.a.s. ustawodawca wskazuje, że do zadań KAS należy wykonywanie innych zadań, o których mowa w odrębnych przepisach. Powyższe może potencjalnie prowadzić do wykorzystywania formacji KAS do działań nie do końca mających związek ze sprawami celno-skarbowymi.

5. Określenie ryzyka

Najskuteczniejszą metodą wyeliminowania podmiotów, wobec których kontrola nie powinna być wszczynana, jest analiza ryzyka. Nie będzie ona odzwierciedlona w aktach sprawy. Dobrze się zatem stało, że w art. 58 ust. 1 u.k.a.s. ustawodawca wyznaczył nowy, niezapisany dotychczas ustawowo standard dla organów celno-skarbowych, polegający na powinności uwzględnienia ryzyka wystąpienia nieprawidłowości i w konsekwencji oznaczający zobowiązanie do ustalenia i oceny środków niezbędnych do jego ograniczenia. Ryzyko zostało zdefiniowane w art. 58 ust. 2 u.k.a.s. jako prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia naruszenia przepisów prawa. Należy podkreślić, że ustawodawca objął zakresem tej normy wyłącznie kontrole celno-skarbowe inne niż kontrole losowe lub wynikające z przepisów prawa. Pojawia się zatem kluczowe pytanie – czy na podstawie ustawy o KAS może zostać przeprowadzona kontrola celno-skarbowa inna niż wynikająca z przepisów prawa?

Ustawodawca nie zobowiązuje, lecz wskazuje na powinność uwzględnienia ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, co powoduje, że organ w żaden sposób nie jest zobowiązany do każdorazowego przeprowadzania analizy ryzyka w każdej potencjalnej sprawie. Przepis art. 58 u.k.a.s. wskazuje również w liczbie mnogiej na kontrole celno-skarbowe, które powinny uwzględniać ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz ustalenie i ocenę środków niezbędnych do jego ograniczenia. Równie dobrze działalność analityczna może więc zostać skierowana wobec grupy podmiotów np. zajmujących się dostawą tego samego towaru lub świadczących tego samego rodzaju usługi, czy też mających za kontrahenta tego samego przedsiębiorcę.

Analiza ryzyka, którą niewątpliwie należy zaliczyć do czynności przedkontrolnych, nie będzie stanowiła składowej akt sprawy kontroli celno-skarbowej, o których mowa w art. 86 u.k.a.s. Prowadzi to do wniosku, że wszelkie dokumenty zgromadzone w toku czynności analitycznych nie będą dostępne dla kontrolowanego ani też w żaden sposób nie będą mogły zostać ujawnione innym osobom (np. w drodze dostępu do informacji publicznej) z uwagi na tajemnicę skarbową, gdyż zawsze będą dotyczyły indywidualnego podatnika. Kontrolowany nie dowie się zatem, czy prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości ocenione na etapie przedkontrol-

nym pokryje się w mniejszym czy też większym stopniu z efektami przeprowadzonej kontroli.

Analiza ryzyka związana z wystąpieniem nieprawidłowości oraz ustaleniem i oceną środków niezbędnych do jego zwalczania, której celem ma być ocena prawdopodobieństwa i skutków wystąpienia naruszenia przepisów prawa w danej sprawie, polegać będzie na przeprowadzeniu szeregu jawnych i możliwości przeprowadzenia również niejawnych zespołów czynności wstępno-rozpoznawczych, do których przede wszystkim należy zaliczyć analizę ekonomiczno-prawną potencjalnego kontrolowanego, weryfikację środowiska (kontrahentów), w jakim podmiot koegzystuje oraz ocenę przedmiotu (towaru, usługi), jaki podlega obrotowi. Niewątpliwie podstawowymi instrumentami technicznymi będą wszelkie bazy zawierające informacje o podmiotach i ich działalności (np. VIES – *Vat Information and Exchange System*) czy też dokumenty składane do organów rejestrowych, sądowych, skarbowych, ścigania i innych, których ocena będzie mogła przyczynić się do prawidłowej oceny ryzyka. Również takie dokumenty, jak sprawozdania finansowe, w tym bilanse, zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym, rachunki zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych czy też deklaracje i informacje podatkowe powinny być przedmiotem wnikliwej analizy organu.

W piśmiennictwie wskazuje się na następujące obszary ryzyka w zakresie spraw podatkowych:

- usługi budowlane i produkcja materiałów budowlanych;
- doradztwo i inne usługi niematerialne;
- usługi finansowe i ubezpieczeniowe;
- opieka zdrowotna;
- transport i logistyka;
- e-handel i usługi informatyczne;
- handel produktami spożywczymi i tytoniem;
- obrót metalami i produktami metalowymi¹⁷.

Tego typu działania analityczne mogą mieć charakter indywidualny bądź systemowy. Te pierwsze przeprowadza się na bieżąco, np. w związku z otrzymaniem wniosków pracowników KAS, wynikających z przeprowadzanej kontroli, dotyczących np. wykrycia tzw. przestępstwa karuzelowego, czy też wytycznych wewnętrznych (np. Szefa KAS – zob. art. 14 pkt 20 u.k.a.s.) lub zewnętrznych (np. wniosek prokuratora, donos) o przeprowadzenie kontroli. Analizami systemowymi obejmuje się wybrane branże oraz obszary szczególnego ryzyka wystąpienia nieprawidłowości. Prace analityczne mają na celu m.in. odtworzenie łańcucha dostaw czy też zdiagnozowanie możliwości występowania oszustwa u wielu podmiotów z tej samej branży.

17 L. Bielecki, A. Gorgol (red.), *Ustawa..., op. cit.*, Komentarz do art. 58 u.k.a.s., Legalis/el. 2018.

6. Kontrola celno-skarbowa jako procedura gromadzenia dowodów w sprawie podatkowej

Relacja między procedurą kontroli celno-skarbowej a postępowaniem podatkowym została wyznaczona przez art. 83 ust. 1 w związku z art. 94 ust. 1 u.k.a.s. oraz art. 181 o.p. (w wersji obowiązującej od 1.03.2017 r.) w powiązaniu z art. 63 ust. 4 u.k.a.s. Jak wynika z art. 181 o.p. w postępowaniu podatkowym dowodami mogą być inne dokumenty zgromadzone w toku kontroli celno-skarbowej. Wprawdzie przepisy o.p. nie zawierają definicji dokumentu, należy jednak przyjąć, że chodzi tu o dokumenty urzędowe korzystające ze szczególnej mocy dowodowej (art. 194 o.p.), jak i dokumenty nieposiadające takiego statusu (np. zawierające oświadczenie woli kontrolowanego). Z treścią art. 181 o.p. wyraźnie koresponduje art. 86 ust. 1 pkt 3 u.k.a.s. wskazując, że akta prowadzone dla kontroli celno-skarbowej powinny obejmować dokumenty zgromadzone w toku tej kontroli, tj. w okresie wyznaczonym datami jej wszczęcia i zakończenia. Dokumenty zgromadzone po upływie terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej nie będą stanowiły dowodu w postępowaniu podatkowym i powinny być traktowane jako zebrane w sposób sprzeczny z prawem (art. 63 ust. 4 u.k.a.s.).

Powyższe ustalenia prowadzą do wniosku, że kontrola celno-skarbowa jest szczególną procedurą pozyskiwania i gromadzenia dowodów do postępowania podatkowego, szczególnie istotną w sytuacji, gdy stan faktyczny jest zawiły, a podatnik nie ułatwia, ale wręcz utrudnia wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy. Ustawodawca przewidział szczególnie nieznaną dotychczas tryb zainicjowania postępowania podatkowego, tj. przekształcenie zakończonej kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe. W istocie kontrola celno-skarbowa w zakresie, w jakim obejmuje przestrzeganie przepisów prawa podatkowego (art. 54 ust. 1 pkt 1 u.k.a.s.), bezpośrednio poprzedza postępowanie podatkowe, które jest uruchamiane na podstawie art. 83 ust. 1 u.k.a.s. w przypadku, gdy kontrolowany nie złożył w ustawowym terminie liczonego od dnia doręczenia wyniku kontroli korekty deklaracji, albo gdy organ złożonej korekty deklaracji nie uwzględnił.¹⁸ Co istotne, w obu tych procedurach istnieje tożsamość co do osoby kontrolowanego i strony postępowania podatkowego, a także tożsamość co do organu prowadzącego czynności procesowe. Dowody pozyskane w trakcie kontroli celno-skarbowej mogą zostać wykorzystane w postępowaniu przekształconym przez ich włączenie na podstawie art. 181 o.p., co w pewnym sensie łagodzi wyraźne odstępstwo od zasady bezpośredniości postępowania dowodowego.

18 K. Teszner, Wpływ reformy administracji skarbowej na podatkowe postępowanie wyjaśniające, (w:) R. Dowgier (red.), M. Popławski (red.), Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym prawie podatkowym, Białystok 2016, s. 216.

7. Wnioski końcowe

Podsumowując należy podkreślić, że kontrola celno-skarbowa jest rodzajem kontroli specjalistycznej wykonywanym przez zreorganizowaną administrację skarbową, wykorzystującą nie tylko instrumenty znane prawu administracyjnego, ale co istotne również narzędzia policyjne czy wywiadowcze. Jej najważniejszą rolą jest szybkie reagowanie na popełniane przestępstwa i wykroczenia skarbowe w sposób umożliwiający skuteczne wyegzekwowanie przez państwo dochodów publiczno-prawnych.

Przedstawiony typ kontroli zawiera szereg rozwiązań autonomicznych, świadczących o jej „twardym charakterze”. Przede wszystkim nie stosuje się przy jej prowadzeniu łagodnych instrumentów prawnych (np. zawiadomienie o zamiarze przeprowadzenia kontroli), przewidzianych w bieżącej kontroli przedsiębiorców. Zaostrzenie kontroli powoduje także wyłączenie na podstawie art. 94 ust. 1 u.k.a.s. odpowiedniego stosowania niektórych przepisów Ordynacji podatkowej, w tym dotyczących kontroli podatkowej.

Zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej został ustalony w sposób niezwykle szeroki. Umożliwia to dużą swobodę organom w kształtowaniu polityki kontrolnej oraz jej modyfikacji w zależności od pojawiających się ryzyk. Z aprobatą należy przyjąć wyznaczenie organom celno-skarbowym nowego ustawowego standardu, polegającego na powinności uwzględnienia ryzyka wystąpienia nieprawidłowości. W konsekwencji jest to jedyny, ale niezbędny element łągodzący dualizm kontroli celno-skarbowej i kontroli podatkowej.

Kontrola celno-skarbowa może być traktowana jako szczególna procedura pozyskiwania i gromadzenia dowodów do postępowania podatkowego. Dotyczy to postępowania inicjowanego szczególnym trybem przewidzianym na podstawie art. 83 ust. 1 u.k.a.s. W tym nie można jednak oprzeć rozstrzygnięcia wyłącznie na materiale dowodowym zgromadzonym w aktach kontroli, bez umożliwienia stronie postępowania odniesienia się do zebranego materiału, zgłoszenia wniosków dowodowych oraz ich rozpatrzenia. Przeprowadzenie postępowania podatkowego uruchomionego postanowieniem o przekształceniu nakłada na właściwego naczelnika urzędu celno-skarbowego obowiązek wyczerpującego wyjaśnienia wszystkich okoliczności stanu faktycznego sprawy za pomocą wszystkich dostępnych środków i źródeł dowodowych, tj. zgodnie z zasadą prawdy materialnej oraz zasadą oficjalności postępowania dowodowego (art. 94 ust. 2 u.k.a.s. w zw. z art. 122 i art. 187 §1 o.p.).

BIBLIOGRAFIA

- Bielecki L. (red.), Gorgol A. (red.), Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz, Warszawa 2018.
- Ciecierski M., Melezini A. (red.), Mudrecki A., Musolf G., Nowak T., Bucholski R., Teszner K. (red.), Wołczak-Ciecierska I., Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz, Warszawa 2018.

- Jagielski J., Kontrola administracji publicznej, Warszawa 2007.
- Kulicki J., Kontrola skarbowa – wybrane zagadnienia, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Raport nr 228, Warszawa 2004.
- Melezini A., Uwagi do zakresu kontroli celno-skarbowej, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2017, nr 1.
- Podsiadły A., Zawiejska-Rataj J., Kontrola celno-skarbowa jako instytucja badająca prawidłowość rozliczeń dokonywanych dla celów podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 5.
- Strzelec D., Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3.
- Teszner K., Wincenciak M., Pietrasz P., (w:) J. Jagielski (red.), M. Wierzbowski (red.), Prawo administracyjne dziś i jutro, Warszawa 2018.
- Teszner K., (w:) R. Dowgier (red.), M. Popławski (red.), Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym prawie podatkowym, Białystok 2016.
- Uzasadnienie do projektu Przepisów wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, VIII kadencja, druk sejmowy nr 827.
- Uzasadnienie projektu ustawy o KAS, VIII kadencja, druk sejmowy nr 826.

DOI: 10.15290/bsp.2019.24.03.02

Anna Reiwer-Kaliszewska

Wyższa Szkoła Administracji i Biznesu
im. Eugeniusza Kwiatkowskiego w Gdyni
areiwer@yahoo.co.uk

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6724-8137>

Received: 22.12.2018

Accepted: 29.04.2019

Tomasz Nowak

Urząd Celno-Skarbowym w Opolu
tomasz.nowak3@mf.gov.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6022-9139>

Kontrola celno-skarbowa podmiotów działających na rynku paliw w zakresie podatku akcyzowego i opłaty paliwowej oraz podatku od towarów i usług

Customs and Tax Control of Entities Operating on the Fuel Market in the Scope of Excise Duty and Fuel Charge as well as Tax on Goods and Services

Abstract: The article discusses the issues of fuel market control in the field of excise duty and fuel tax as well as VAT before the establishment of the National Fiscal Administration and changes to the structure of the fiscal authority and their impact on the efficiency of collection of these levies. The merger of the tax system with the parallel introduction of legislative changes limited the activity of the grey economy on the fuel market and resulted in the increase in inflow to the state budget from the fuel industry in 2017. This was not only due to the excise and fuel charge, but mainly to VAT. The emergence of these positive, related phenomena was possible due to a uniform approach to both excise duty and fuel charge as well as VAT. Criminal proceedings often consisted of paying excise duties and customs duties, but not paying VAT. Among others, this was possible due to the inconsistent control system of the fuel market, where excise duty and fuel charge control were exercised by customs authorities and VAT by the tax and fiscal control authorities. The legislative changes that entered into force on 1 March 2017 have eliminated this incoherence.

The merger of tax and control procedures for entities from the fuel industry in one organization, which could be the head of the customs and tax office, should result in an increase in tax revenues to the state budget.

Keywords: excise tax, fuel tax, VAT, National Tax Administration, customs and tax control

Słowa kluczowe: akcyza, opłata paliwowa, podatek VAT, Krajowa Administracja Skarbowa, kontrola celno-skarbowa

1. Wprowadzenie

Z dniem 1 marca 2017 roku weszły w życie przepisy ustawy z 16 listopada 2016 roku o Krajowej Administracji Skarbowej¹. Dotąd administracja skarbową składała się z trzech pionów: podatkowego (urzędy i izby skarbowe), celno-akcyzowego (urzędy i izby celne) oraz kontrolnego (urzędy kontroli skarbowej), nie stanowiła zatem jednolitej całości. Takie wewnętrzne rozbięcie aparatu podległego Ministrowi Finansów, a w rezultacie konkurencyjność podejmowania działań przez poszczególne części administracji, a więc część podatkową, kontrolną oraz celno-akcyzową, jak również rozproszenie i powielanie zadań związanych z poborem należności podatkowych i celnych, wpływało negatywnie na skuteczność działań podejmowanych przez administrację państwową².

W wyniku przeprowadzonej reformy skonsolidowano administrację skarbową, powołując Krajową Administrację Skarbową w miejsce dotychczas funkcjonujących administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej. Do głównych celów zmian zaliczono zdecydowane ograniczenie skali oszustw podatkowych, zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych i celnych, zapewnienie obsługi klienta na wysokim poziomie, obniżenie kosztów funkcjonowania administracji skarbowej w relacji do poziomu uzyskiwanych dochodów budżetowych oraz rozwój profesjonalnej kadry³. Konieczność usprawnienia funkcjonowania administracji skarbowej sugerował Międzynarodowy Fundusz Walutowy w 2015 roku, określając dotychczasowy stan sprawności działania jako nieefektywny i nienowoczesny⁴. Dodatkowo podkreślono, że strukturę administracji skarbowej należy dostosować do zmieniających się realiów rynkowych. Globalizacja gospodarki światowej oraz członkostwo Polski w Unii Europejskiej wymagają wzajemnej pomocy w zwalczaniu omijania przepisów podatkowych i celnych, a także umożliwiania przeprowadzania wspólnych, jednoczesnych kontroli (w tym w obecności urzędników administracji podatkowej, celnej i kontroli skarbowej jednego państwa członkowskiego na terytorium drugiego). Konieczna miała być również współpraca administracyjna w zakresie podatków i cel, polegająca zwłaszcza na przekazywaniu informacji, konieczności posiadania elektronicznych baz danych oraz kontroli prawidłowości obrotu towarowego.

1 Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.), Artykuł 1.

2 A. Nadolska, *Administracja skarbowa*, (w:) A. Drwiłło (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2018, s. 226-227.

3 Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk nr 826, <http://www.sejm.pl> (data dostępu: 16.10.2018 r.).

4 E. Ruśkowski, *Reforma krajowej administracji skarbowej – szanse i zagrożenia*, (w:) J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2017.

W wyniku regulacji przyjętych w ustawie o KAS zniesiono instytucję Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, dyrektorów izb skarbowych, dyrektorów izb celnych, dyrektorów urzędów kontroli skarbowej oraz naczelników urzędów celnych. W art. 1 ustawy o KAS wskazano, iż podstawowym celem Krajowej Administracji Skarbowej, jako wyspecjalizowanej administracji rządowej, jest wykonywanie zadań z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrona interesów Skarbu Państwa oraz obszaru celnego Unii Europejskiej. KAS ma także zapewniać obsługę i wsparcie podatnikowi, płatnikowi i przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych i celnych. W ramach Krajowej Administracji Skarbowej, obok korpusu służby cywilnej, wyodrębniono również Służbę Celno-Skarbową, będącą formacją jednolitą i umundurowaną, którą tworzą funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej.

Celem artykułu jest analiza funkcjonowania obowiązujących od 1 marca 2017 r. regulacji pod kątem wymiaru i poboru przez nowe organy podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, czyli danin publicznych pobieranych od podmiotów działających na rynku paliw. Pokusić się również warto o ocenę skutków nowych regulacji w sferze finansów publicznych w wyjątkowo mocno zagrożonej działalnością szarej, czy wręcz czarnej, strefy, a przez to ryzykiem znaczących uszczupień dochodów budżetowych. Chodzi bowiem o sferę działalności gospodarczej, będącej jednym z podstawowych źródeł wpływów do budżetu państwa. W 2017 roku wolumen sprzedaży detalicznej paliw wyniósł 26 mld litrów (w tym benzyny silnikowe, olej napędowy i autogaz), a sprzedaż detaliczna paliw silnikowych wyniosła 95 mld złotych (w tym około 50 mld złotych należności podatkowych VAT, akcyzy oraz opłaty paliwowej)⁵.

2. Definicja i zakres kontroli celno-skarbowej

W ustawie o KAS nie zawarto legalnej definicji kontroli celno-skarbowej. Jedyne artykuł 54 ustawy o KAS poprzez enumeratywne wskazanie kontrolowanych obszarów wyznacza jej, dość szeroki, zakres. Konieczne okazuje się przy tym odwołanie do innych ustaw, ponieważ ustawodawca korzysta z pojęć ustawowych zdefiniowanych na ich gruncie.

Zgodnie bowiem z art. 54 ustawy o KAS kontroli celno-skarbowej podlega przestrzeganie przepisów:

- prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej (o zakresie pojęcia prawo podatkowe w rozumieniu przywołanego przepisu poniżej);
- prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami

5 Przemysł i handel naftowy Raport roczny 2017, Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego, Warszawa 2018, <http://www.popihn.pl/raporty2.php> (data dostępu: 16.10.2018).

- trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami;
- regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych, o których mowa w ustawie z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, a także zgodność tej działalności ze zgłoszeniem, udzieloną koncesją lub zezwoleniem oraz zatwierdzonym regulaminem;
 - w zakresie posiadania automatów do gier hazardowych;
 - prawa dewizowego w zakresie ograniczeń i obowiązków określonych dla rezydentów i nierezydentów oraz warunków udzielonych na ich podstawie zezwoleń dewizowych, a także warunków wykonywania działalności kantowernej;
 - o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terrorystów.

Kontrola przestrzegania przepisów o akcyzie i opłacie paliwowej ujęta została w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, dotyczącym kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Chodzi więc nie tylko o same podatki, lecz także opłaty i niepodatkowe należności budżetowe⁶. Z kolei kontrola przestrzegania przepisów związanych z obrotem towarowym z krajami trzecimi uregulowana została w art. 54 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS.

Wskazanie w dwóch pierwszych punktach obszarów kontroli celno-skarbowej realizowanej dotychczas przez Służbę Celną i organy kontroli skarbowej wskazuje na znaczenie tych obszarów dla bezpieczeństwa finansowego państwa. To zresztą dość oczywiste, skoro dochody podatkowe stanowią blisko 94% dochodów budżetu państwa⁷. Rola należności celnych, choć inna, także pozostaje istotna. Znaczenie funkcji ochronnych, gwarantujących sprawne funkcjonowanie rynku wewnętrznego Unii i zabezpieczających go przed niekontrolowaną ingerencją zewnętrzną, zdaje się bowiem być ważniejsze od funkcji czysto fiskalnej⁸.

Dziwić zatem może, że stosunkowo długo trwał stan swoistego ustawowego rozproszenia regulacji dotyczących kontroli obszarów newralgicznych z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa. Dążenie do skupienia ustawowych zapisów w jednym akcie prawnym oraz unifikację organów uprawnionych do wykonywania kontroli należy ocenić pozytywnie. Ułatwia to bowiem stosowanie przepisów

6 B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2017, s. 33.

7 Zob. ustawa budżetowa na rok 2018 z 11 stycznia 2018 r., załącznik nr 1- Dochody budżetu państwa (Dz.U. poz. 291). Podobnie w roku 2017. Zob. ustawa budżetowa na rok 2017 z 16 grudnia 2016 r., załącznik nr 1-Dochody budżetu państwa (Dz.U. z 2017 r. poz. 108 ze zm.).

8 O roli fiskalnej cła w UE zob. A. Drwiłło, Fiskalizm a polityka celna, (w:) E. Gwardzińska, A. Werner, J. Wierzbicki (red.), Polityka celna. Ekonomia. Prawo. Praktyka, Szczecin 2014. Także E. Ruśkowski, P. Woltanowski, Dochody budżetu państwa pobierane przez Służbę Celną.

zarówno przez kontrolujących, jak i kontrolowanych, przyczyniając się od większej skuteczności kontroli przy jednoczesnym ograniczeniu ich liczby⁹.

Niemniej zauważyć należy, że w obecnym stanie prawnym w przypadku podatków, z wyjątkiem podatków w imporcie i eksporcie, podatnik może podlegać kontroli celno-skarbowej wykonywanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego na podstawie przepisów ustawy o KAS oraz kontroli podatkowej realizowanej przez naczelnika urzędu skarbowego na podstawie przepisów Działu VI „Kontrola podatkowa” Ordynacji podatkowej. Przepisy żadnej z ustaw nie regulują przy tym kwestii ograniczenia zakresów kontroli celno-skarbowej oraz podatkowej. Nie czyni też tego ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. poz. 646 ze zm.). Artykuł 58 tej ustawy wprowadza jedynie regułę nieprzeprowadzania kontroli w przypadku, gdy ma ona dotyczyć przedmiotu objętego uprzednio zakończoną kontrolą przeprowadzoną przez ten sam organ (zasada ta doznaje przy tym ustawowych ograniczeń).

Oczywiście naczelnicy urzędów celno-skarbowych i urzędów skarbowych, działając w ramach jednolitej Krajowej Administracji Skarbowej, mogą dokonywać uzgodnień co do zakresu podejmowanych działań, niemniej przedmiotem kontroli podatkowej, jak i kontroli celno-skarbowej może być ten sam zakres działalności podatnika. Najpewniej taki był też zamiar ustawodawcy, który w ten sposób zapewnił pewien poziom elastyczności co do podejmowanych działań kontrolnych. Przyjęcie zasady, że w jednym województwie działa tylko jeden naczelnik urzędu celno-skarbowego wskazywałoby przy tym, że, co do zasady, „duże” kontrole wykonywać będzie naczelnik urzędu celno-skarbowego, obejmujący swoją właściwością miejscową obszar całego kraju, zaś „mniejsze” naczelnik urzędu skarbowego na obszarze swojej właściwości.

Dodać też należy, że w przypadku wydania przez jeden z organów decyzji wymiarowej mającej przymiot ostateczności, będzie ona elementem porządku prawnego w obejmowanym przezeń zakresie. Ewentualne kolejne rozstrzygnięcie w tej samej sprawie byłoby obciążone wadą nieważności. Jeśli z kolei któraś z wymienionych kontroli zakończy się stwierdzeniem braku nieprawidłowości, możliwe jest przeprowadzenie, odpowiednio, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Brak jest bowiem formalnie regulacji uniemożliwiającej wszczęcie kontroli przez inny organ.

W piśmiennictwie podnosi się też, że reforma administracji podatkowej trójdzielność struktur i procedur w rzeczywistości zastąpiła dwuczłonowością (element podatkowy i element celno-skarbowy), nie likwidując przy tym większości mankamentów dotychczasowych organów kontroli skarbowej, np. stopnia dowolności

9 Postulat zwiększenia skuteczności kontroli oraz jednoczesnego ograniczenia ich ilości znalazł się również w uzasadnieniu ustawy elementów uzasadniających wprowadzane zmiany. Zob. projekt ustawy o KAS: <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=826> (data dostępu: 9.10.2018 r.).

w podejmowaniu kontroli celno-skarbowej. Za kontrowersyjne zostało też uznane przyjęcie konstrukcji składania odwołania do organu wydającego pierwotne rozstrzygnięcie¹⁰. Ponadto, ze względu na niestosowanie przepisów rozdziału 5 ustawy Prawo przedsiębiorców (Ograniczenia kontroli działalności gospodarczej) do kontroli celno-skarbowej możliwe jest nawet kilkukrotne prowadzenie kontroli celno-skarbowej u podatnika w tym samym przedmiocie¹¹. W praktyce organ kontroli celno-skarbowej ponawia kontrolę w przypadku ujawnienia dowodów wcześniej mu nieznanymi, a mogących mieć wpływ na jej końcowy wynik. Pozytywnym aspektem wprowadzenia reformy KAS jest natomiast uproszczenie struktur i usprawnienie ich działania, utworzenie Krajowej Informacji Skarbowej (ujednoczenie wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych), a także utworzenie kuźni kadr w postaci Krajowej Szkoły Skarbowej¹².

3. Kontrole w zakresie podatku akcyzowego, opłaty paliwowej oraz podatku VAT

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku akcyzowym¹³ oraz ustawy o autostradach płatnych i Krajowym Funduszu Drogowym¹⁴, w przypadku dokonania czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą paliwa silnikowe oraz gaz podlegają również opłacie paliwowej. Katalog paliw silnikowych określa szczegółowo art. 37h ust. 4 u.a.p. Są nimi:

- benzyny silnikowe o kodach: CN 2710 11 45 lub CN 2710 11 49 oraz wyroby powstałe ze zmieszania tych benzyn z biokomponentami, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach;
- oleje napędowe o kodzie CN 2710 19 41 oraz wyroby powstałe ze zmieszania tych olejów z biokomponentami, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach;
- biokomponenty stanowiące samoistne paliwa, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach, przeznaczone do napędu silników spalinowych, bez względu na kod CN;

10 E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe, Instrumenty prawnofinansowe i warunki ich stosowania*, Białystok 2018, s. 143.

11 Ustawa z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, art. 94 (Dz.U. z 2016 r. poz. 1947), Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. poz. 646 ze zm.), art. 65 pkt 2.

12 E. Ruśkowski, *Finanse...*, *op. cit.*, s. 142.

13 Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1114 ze zm.), dalej u.p.a.

14 Ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych i krajowym Funduszu Drogowym (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1057 ze zm.), dalej u.a.p.

- gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe oraz gazowe węglowodory alifatyczne skroplone i w stanie gazowym, przeznaczone do napędu silników spalinowych, o kodach: CN 2711 i CN 2901;
- wyroby inne niż wyżej określone, przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane do napędu silników spalinowych, bez względu na kod CN.

Chodzi zatem o produkty będące „tradycyjnie” przedmiotem działalności przestępczej obliczonej na uzyskanie nielegalnego zysku kosztem Skarbu Państwa.

Jak się wydaje, stosunkowo przejrzysty i skuteczny pozostawał przed dniem 1 marca 2017 r., i pozostaje nadal, system kontroli celnej związanej z wprowadzaniem paliw na obszar celny UE. Sprawowana graniczna kontrola celna, wspomagana też kontrolą wykonywaną przez Straż Graniczną¹⁵, co do zasady, eliminowała i nadal eliminuje ryzyko nielegalnego wprowadzania paliw na obszar celny Unii Europejskiej.

Nieefektywnie funkcjonował natomiast system kontroli paliw podlegających opodatkowaniu akcyzą i opłatą paliwową, zwłaszcza w przypadku ich wewnątrzspółnotowego przemieszczania. Pozornie system – zwłaszcza z punktu widzenia organów celnych (działających w tym przypadku jako organy podatkowe) – pozostawał stosunkowo szczelny. Często działalność przestępcza polegała bowiem na wyłudzeniu podatku od towarów i usług przy jednoczesnym uiszczeniu akcyzy i opłaty paliwowej. Grupy przestępcze wprowadzały do obrotu paliwa, poprzez łańcuch firm (tzw. karuzela podatkowa) w taki sposób, że uiszczane były podatek akcyzowy oraz opłata paliwowa, co było m.in. warunkiem legalnego wprowadzenia towaru ze składu podatkowego, natomiast nawet jeśli złożona została deklaracja podatkowa w podatku VAT, nie był on uiszczany na konto urzędu skarbowego. Podmiot zobowiązany do jego uiszczenia okazywał się bowiem podmiotem fikcyjnym (tzw. znikającym podatnikiem). Łatwo przy tym dostrzec, że pobór i wymiar akcyzy oraz opłaty paliwowej pozostawał we właściwości organów celnych, zaś pobór i wymiar podatku VAT – naczelników urzędów skarbowych. Organy te działały formalnie samodzielnie bez systemowej koordynacji swoich działań. Uiszczenie akcyzy i opłaty paliwowej powodowało, że organy Służby Celnej w zakresie swoje właściwości uznawały, iż należności zostały pobrane i towar mógł zostać wydany podmiotowi. Podatek VAT leżał bowiem we właściwości naczelnika urzędu skarbowego, który przeprowadzał ewentualną kontrolę podatkową, zaś dyrektor urzędu kontroli skarbowej – kontrolę skarbową.

15 Zgodnie z ustawą z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2365 ze zm.) do zadań tej formacji należy m.in. ochrona granicy państwowej na lądzie i morzu; rozpoznawanie, zapobieganie i wykrywanie przestępstw i wykroczeń oraz ściganie ich sprawców pozostających w związku z przekraczaniem granicy państwowej lub przemieszczaniem przez granicę państwową towarów oraz wyrobów akcyzowych podlegających obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy.

Niewątpliwie ta systemowa luka ułatwiała dokonywanie oszustw podatkowych, w których zyskiem grup przestępczych pozostawał niezapłacony podatek VAT. Ponadto kolejne podmioty w łańcuchu dostaw dokonywały odliczenia podatku naliczonego wynikającego z fikcyjnych faktur wystawianych przez „znikającego podatnika”, który nie zapłacił podatku należnego. Oczywiście schematy działania oszustów były i są znacznie bardziej rozbudowane. Niemniej istotą oszustwa niemal zawsze było niezapłacenie należnego podatku od towarów i usług. Dodajmy, że w niektórych przypadkach przestępstw, np. polegających na wprowadzaniu do obrotu oleju smarowego zamiast oleju napędowego, dochodziło do niepłacenia także akcyzy i opłaty paliwowej.

Z pewnością scalenie kontroli, prowadzonych dotychczas odrębnie przez organy Służby Celnej, kontroli skarbowej, a także naczelników urzędów skarbowych, doprowadziło do ograniczenia nielegalnego procederu. Oficjalna konsumpcja oleju napędowego wzrosła o 15% w 2017 roku w stosunku do roku 2016 (a benzyn silnikowych o 6%)¹⁶. Wprawdzie w roku 2017 doszło do wzrostu cen ropy naftowej, który ze względu na kwotowe stawki akcyzy i opłaty paliwowej spowodował spadek udziału obciążeń o charakterze publiczno-prawnym w strukturze cen detalicznych, co zawsze zmniejsza atrakcyjność zakupu „nielegalnego” paliwa, jednak nie był to wzrost znaczący. Dowodzi tego struktura cen paliw silnikowych w latach 2016 oraz 2017, takich jak benzyna Eurosuper 95, olej napędowy oraz autogaz, w tym struktura podatku VAT, akcyzy oraz opłaty paliwowej przedstawiona w tabeli nr 1.

Tabela 1. Struktura cen detalicznych paliw silnikowych w latach 2016 i 2017 (w PLN/l)

Rodzaj paliwa	Benzyna Eurosuper 95						Olej napędowy						Autogaz					
	Cena detaliczna	Akcyza	VAT	Opłata paliwowa	Marża	Cena netto	Cena detaliczna	Akcyza	VAT	Opłata paliwowa	Marża	Cena netto	Cena detaliczna	Akcyza	VAT	Opłata paliwowa	Marża	Cena netto
Średnia rok 2016	4.34	1.54	0.81	0.13	0.13	1.73	4.12	1.17	0.77	0.29	0.08	1.81	1.80	0.38	0.34	0.09	0.18	0.82
Średnia rok 2017	4.59	1.54	0.86	0.13	0.14	1.92	4.43	1.17	0.83	0.29	0.10	2.04	2.08	0.38	0.39	0.09	0.18	1.05
Składnik jako procent ceny detalicznej 2016		35%	19%	3%	3%	40%		28%	19%	7%	2%	44%		21%	19%	5%	10%	45%
Struktura podatków cen detalicznej 2016			57%						54%						45%			
Składnik jako procent ceny detalicznej 2017		34%	19%	3%	3%	42%		26%	19%	7%	2%	46%		18%	19%	4%	9%	50%
Struktura podatków cen detalicznej 2017			55%						52%						41%			

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych POPiHN, *Przemysł i handel naftowy Raport roczny 2017, Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego, Warszawa 2018*, <http://www.popihn.pl/raporty2.php> (data dostępu: 16.10.2018 r.).

16 Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego, *Przemysł..., op. cit.*

Z kolei oficjalny import paliw ciekłych w 2017 roku wzrósł o 2,2 mln m³, czyli o 24% względem 2016 roku¹⁷. Poprawy ściągłości danin publicznych nie można więc wyjaśnić bez reform o charakterze systemowym w zakresie pakietu paliwowego oraz ustawy o KAS.

Zauważyć wręcz można, że funkcjonujące przed 1 marca 2017 r. przepisy dotyczące kontroli wręcz uniemożliwiały objęcie skutecznym nadzorem podmiotów dokonujących obrotu paliwami. Ustawodawca zdawał się bowiem nie dostrzegać, że w przypadku krajowego i wewnątrzunijnego rynku paliw skuteczna kontrola powinna obejmować zarówno akcyzę i opłatę paliwową, jak i podatek VAT. Tymczasem podatkiem akcyzowym i opłatą paliwową zajmowali się naczelnicy urzędów celnych i dyrektorzy izb celnych oraz dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej, zaś podatkiem VAT – naczelnicy urzędów skarbowych oraz dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej. Brak ścisłej koordynacji działań, odrębne systemy kontroli, rozproszenie ustawowych regulacji były bezwzględnie wykorzystywane przez grupy przestępcze. Nowo powstałe organy – dyrektor izby administracji skarbowej, a przede wszystkim naczelnik urzędu celno-skarbowego skupili rozproszone dotychczas uprawnienia, obejmując jedną kontrolą zarówno akcyzę i opłatę paliwową, jak i podatek VAT.

Istotne okazały się też przepisy tzw. „pakietu paliwowego”, zgodnie z którym należny podatek od towarów i usług ma być uiszczany na konto urzędu skarbowego w ciągu 5 dni od dnia wewnątrzspółnotowego nabycia paliwa, jeśli towar był nabywany w procedurze zawieszenia poboru akcyzy lub z chwilą przemieszczenia towarów na terytorium kraju, jeśli do przemieszczenia doszło poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy¹⁸. Ograniczyło to praktykę unikania opodatkowania podatkiem od towarów i usług przy wykorzystaniu mechanizmu „znikającego podatnika”.

Pomimo niewątpliwego uporządkowania systemu kontroli towarów wyrobów akcyzowych zauważyć należy, że zachowany został dualizm odnośnie właściwości miejscowej organów w stosunku do podmiotów dokonujących obrotu paliwami. W przypadku akcyzy organem właściwym w zakresie akcyzy są właściwi dyrektor izby administracji skarbowej i naczelnik urzędu skarbowego wskazani w Rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 21 lutego 2017 r. w sprawie właściwości

17 *Ibidem.*

18 Tzw. pakiet paliwowy to ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz. 1052 ze zm.), która wprowadziła zmiany w ustawach: z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne; z dnia 16 lutego 2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym; z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym; z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy. Zob. też J. Zubrzycki, Pakiet paliwowy i energetyczny. Zmiany w VAT, akcyzie i prawie energetycznym, Wrocław 2016.

urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej w zakresie akcyzy¹⁹. Natomiast naczelnik urzędu celno-skarbowego jest właściwy w sprawach akcyzy w przypadku importu i eksportu z wyłączeniem poboru oraz w zakresie wydania decyzji w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w wyniku kontroli celno-skarbowej²⁰. Z kolei w sprawach podatku od towarów i usług właściwość naczelnika urzędu skarbowego ustala się, co do zasady, według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika²¹.

Stan ten nie wydaje się rozwiązaniem do końca trafnym w świetle dotychczasowych doświadczeń, wskazujących, że rozproszenie kompetencji pomiędzy organy skutkować może zaburzeniami w przepływie informacji pomiędzy naczelnikiem urzędu skarbowego będącym organem podatkowym i realizującym kontrolę podatkową a naczelnikiem urzędu celno-skarbowego wykonującym kontrolę celno-skarbową i to pomimo funkcjonowania wymienionych organów w ramach jednolitej Krajowej Administracji Skarbowej.

Być może z punktu widzenia interesu fiskalnego państwa w przypadku podmiotów zajmujących się paliwami słusze byłoby skupienie właściwości w zakresie akcyzy, opłaty paliwowej i podatku VAT w jednym organie. Ze względu na możliwości i uprawnienia operacyjne, jakie posiada w kontroli celno-skarbowej naczelnik urzędu celno-skarbowego, to on mógłby być organem podatkowym właściwym dla podmiotów działających na rynku paliw. Wymagałoby to, rzecz jasna, podjęcia przez naczelnika urzędu celno-skarbowego zadań już nie tylko kontrolnych, ale też obowiązków związanych z bieżącą obsługą podatnika, czego dotychczas organ ten nie robił. Korzyści z przyjęcia takiego rozwiązania powinny jednak przynieść dalsze zwiększenie wymiaru i poboru danin publicznych w „sferze paliwowej”.

Podobne uwagi podnieść należy wobec właściwości organów w sprawach opłaty paliwowej. Zgodnie z obecną treścią art. 37n ust. 2 pkt 2 w zw. z art. 37j ust. 1 pkt 2 u.a.p. naczelnik urzędu celno-skarbowego jest właściwy w sprawach opłaty paliwowej tylko w przypadku importu (organem odwoławczym jest dyrektor izby administracji skarbowej). W przypadkach innych niż import powinien prowadzić w pierwszej instancji naczelnik urzędu skarbowego. Zatem w przypadkach innych niż import ujawnienie w toku kontroli celno-skarbowej nieprawidłowości w zakresie obrotu wyrobami akcyzowymi, na których ciąży obowiązek uiszczenia zarówno akcyzy, jak i opłaty paliwowej, skutkuje prowadzeniem sprawy w zakresie akcyzy przez

19 Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 21 lutego 2017 r. w sprawie właściwości urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej w zakresie akcyzy (Dz.U. poz. 371).

20 Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1114 ze zm.), art. 14 ust. 1b.

21 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.), zob. art. 17 § 1, Właściwość miejscową niektórych kategorii podatników podatku od towarów i usług ustala § 9a Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 122 ze zm.).

naczelnika urzędu celno-skarbowego. W zakresie opłaty paliwowej sprawa powinna zostać przekazana do właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Rozwiązanie to z pewnością zmniejsza, a przynajmniej spowalnia, wymiar i pobór opłaty paliwowej, która przecież zawsze występuje razem z akcyzą.

4. Wnioski końcowe

Rozpoczęta z dniem 1 marca 2017 r. przebudowa aparatu skarbowego usprawniła system kontroli sprawowanej przed tą datą przez Służbę Celną, a także organy kontroli skarbowej. Zlikwidowana została przede wszystkim luka w systemie obrotu paliwami, bezwzględnie wykorzystywana przez zorganizowane grupy przestępcze, pozwalająca dokonywać pozornie legalnego obrotu paliwami z uiszczeniem akcyzy i opłaty paliwowej, przy jednoczesnym unikaniu płacenia podatku VAT.

Dotychczasowe doświadczenia pokazują, że dalsze zwiększenie dochodów Skarbu Państwa z danin pobieranych od podmiotów działających na rynku paliwowym przynieść mogą zmiany legislacyjne zmierzające do skupienia właściwości w zakresie akcyzy, opłaty paliwowej i – co istotne – także podatku VAT w jednym organie. Funkcję tę mógłby pełnić, ze względu na doświadczenie w zakresie kontroli i posiadane uprawnienia, naczelnik urzędu celno-skarbowego. Wymagałoby to przejęcia, w przypadku podmiotów działających na „rynku paliw”, kompetencji od naczelników urzędów skarbowych, co m.in. wiązałoby się z „przesunięciem” części aparatu skarbowego do innego organu. Skupienie w jednym organie wymiaru poboru oraz kontroli w tak wrażliwej sferze, jak szeroko rozumiany „obrot paliwami”, przyczynić się może do dalszego wzrostu dochodów Skarbu Państwa i to nie kosztem wzrostu stawek podatkowych, a z powodu większej skuteczności podejmowanych przez organy działań.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Borkowski J., Borszowski P., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2017.
- Drwiłło A., Fiskalizm a polityka celna, (w:) E. Gwardzińska, A. Werner, J. Wierzbicki (red.), Polityka celna. Ekonomia. Prawo. Praktyka, Szczecin 2014.
- Nadolska A., Administracja skarbowa, (w:) A. Drwiłło (red.), Podstawy finansów i prawa finansowego, Warszawa 2018.
- Ruśkowski E., Finanse publiczne i prawo finansowe. Instrumenty prawnofinansowe i warunki ich stosowania, Białystok 2018.
- Ruśkowski E., Reforma krajowej administracji skarbowej – szanse i zagrożenia, (w:) J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku, Warszawa 2017.

Ruśkowski E., Woltanowski P., Dochody budżetu państwa pobierane przez Służbę Celną, (w:) E. Gwardzińska, A. Werner, J. Wierzbicki (red.), Polityka celna. Ekonomia. Prawo. Praktyka, Szczecin 2014.

Zubrzycki J., Pakiet paliwowy i energetyczny. Zmiany w VAT, akcyzie i prawie energetycznym, Wrocław 2016.

Krystian Jaszczuk

Uniwersytet w Białymstoku

jaszczukkrystian@wp.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7378-6513>

Received: 19.12.2019

Accepted: 29.04.2019

Zarządzanie ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych za pomocą kontroli zarządczej

Risk Management in Units of the Public Finance Sector by Means of Management Control

Abstract: The ability to manage risk is an important element of public finance sector governance. It is possible due to the appropriate identification of risk and the use of instruments that allow its management. One such instrument is the institution of management control which improves the governance of public finance sector entities in terms of a managerial model.

The aim of the article is to analyse management control in the scope of risk management within the public finance sector. Therefore, the research has been formulated to answer the question: is it possible to manage risk in units of the public finance sector through management control? According to the research hypothesis, management control is a capable institution in this regard.

The article presents, not only the institution of management control but also shows the types of risk involved and the management mechanisms available for controlling them.

Keywords: risk, risk management, management control

Słowa kluczowe: ryzyko, zarządzanie ryzykiem, kontrola zarządcza

1. Wprowadzenie

Podczas realizacji zadań publicznych jednostki sektora finansów publicznych (JSFP) są narażone na ryzyko. Może ono wynikać z różnego rodzaju zagrożeń, tj. działań zjawisk przyrodniczych lub z działań ludzi, czy też z otoczenia makro- i mikro-ekonomicznego. Z pragmatycznego punktu widzenia istotne jest, aby wspomniane jednostki nie pozostawały obojętne wobec ryzyka. Sama wiedza o zagrożeniu poszczególnymi rodzajami ryzyka jest niewystarczająca. Konieczne jest podjęcie działań pozwalających: neutralizować, niwelować lub ograniczyć skutki ryzyka. Uaktywnienie się ryzyka może oddziaływać na finanse jednostek sektora finansów publicznych¹,

1 Zwany dalej „JSFP”.

jak również na jakość realizowanych zadań publicznych. Aby temu przeciwdziałać, konieczne jest podjęcie m.in. takich działań, jak: identyfikacja ryzyka, pomiar ryzyka, sterowanie ryzyka. Wszystkie te czynności składają się na zarządzanie ryzykiem polegające na podejmowaniu decyzji i realizacji działań prowadzących do osiągnięcia przez podmioty akceptowalnego poziomu ryzyka. W praktyce zarządzanie ryzykiem utożsamiane jest z procesami diagnozy i sterowania ryzykiem, których celem m.in. jest stworzenie uwarunkowań dalszego rozwoju. Zarządzanie ryzykiem nie tylko powinno gwarantować realizację celów postawionych przed jednostką, ale również przygotować samą jednostkę do działania w różnych, nieprzewidywalnych sytuacjach. To powoduje, że umiejętność zarządzania ryzykiem jest istotnym aspektem funkcjonowania JSFP, która wpływa m.in. na jakość i efektywność podejmowanych decyzji.

Przykład instrumentu zarządzania ryzykiem znaleźć można w ustawie o finansach publicznych² w postaci kontroli zarządczej. Art. 68 ust. 1 u.f.p. definiuje wspomnianą kontrolę jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Natomiast art. 68 ust. 2 pkt 7 u.f.p. wskazuje, iż celem kontroli zarządczej jest w szczególności zarządzanie ryzykiem.

2. Jednostki sektora finansów publicznych

Pojęcie JSFP definiuje ustawodawca w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Zgodnie z art. 9 u.f.p. sektor finansów publicznych tworzą:

- organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały;
- jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki;
- związki metropolitalne;
- jednostki budżetowe;
- samorządowe zakłady budżetowe;
- agencje wykonawcze;
- instytucje gospodarki budżetowej;
- państwowe fundusze celowe;
- Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- Narodowy Fundusz Zdrowia;
- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej;
- uczelnie publiczne;

2 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 62 ze zm.), zwany dalej u.f.p.

- Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne;
- państwowe i samorządowe instytucje kultury;
- inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

Dokonując analizy powyższego katalogu JSFP można zauważyć wyodrębnienie pięciu zasadniczych kryteriów zaliczania poszczególnych podmiotów do tego sektora, tj.:

- statusu ustrojowego podmiotu, wskazującego na jego przynależność do systemu organów państwowych lub samorządowych albo jednostek im podporządkowanych;
- formy prawnej, wskazującej na to, że jest on państwową lub samorządową osobą prawną, nie zaś osobą fizyczną;
- statusu prawnofinansowego jednostki;
- charakteru działalności danego podmiotu i celu jej prowadzenia;
- imienne znaczenie podmiotu³.

W doktrynie podkreśla się, iż powyższy katalog podmiotów tworzących sektor finansów publicznych nie ma charakteru zamkniętego⁴.

JSFP są tworzone w formach określonych w u.f.p., przykładami takich jednostek są: jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, instytucje gospodarki budżetowej lub na podstawie u.f.p. albo na podstawie odrębnych ustaw, m.in.: agencje wykonawcze, państwowe fundusze celowe, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, instytucje kultury oraz instytucje filmowe, uczelnie publiczne⁵.

Wspomniane powyżej podmioty, wykonują zadania publiczne oraz finansowane są ze środków publicznych⁶. Sposób zorganizowania sektora finansów publicznych przesądza o regułach gospodarowania środkami publicznymi⁷, ich adekwatności do aktualnych uwarunkowań rozwijającej się gospodarki rynkowej⁸. Podziału podmio-

3 L. Lipiec-Warzecha, Komentarz do ustawy o finansach publicznych, Warszawa 2011, s. 84.

4 M. Mierzwa, komentarz do art. 9 u.f.p., (w:) P. Smoleń (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, wyd. 2, Warszawa 2014, s. 162.

5 Art. 8 u.f.p.

6 K. Sawicka, (w:) M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, Ustawa o finansach publicznych Komentarz, Wrocław 2010, s. 37.

7 E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk (red.), Prawo finansowe, Warszawa 2009, s. 51.

8 K. Sawicka, Formy prawno-organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych, (w:) E. Ruśkowski (red.), System Prawa Finansowego, t. II, Warszawa 2010, s. 35.

tów sektora finansów publicznych można dokonać pod względem ich finansowania oraz połączenia z budżetem. Na tej podstawie wyróżniamy⁹:

- budżetowanie brutto – podmioty są włączone do budżetu całością swoich dochodów i wydatków (jednostki budżetowe), tj. osiągnięte przez nie dochody, jak i ponoszone wydatki są odpowiednio dochodami wydatkami budżetu, czyli są włączone do budżetu w pełnych kwotach;
- budżetowanie netto – podmioty pozostałych JSFP tworzących tzw. gospodarkę pozabudżetową, które rozliczają się z budżetem nadwyżką lub niedoborem albo inną metodą netto. Inaczej mówiąc, wydatkowanie uzyskanych przychodów na pokrycie swoich wydatków i rozliczanie się z budżetem tylko wynikiem działalności.

W tym miejscu należy nadmienić, iż istnieją podmioty nienależące do sektora finansów publicznych, mimo posiadania publicznego charakteru. Wyróżnić tu należy państwowe i samorządowe: przedsiębiorstwa, instytucje badawcze, banki, spółki prawa handlowego. Dodatkowo należy podkreślić, iż Narodowy Bank Polski nie jest podmiotem sektora finansów publicznych, natomiast jest elementem systemu finansów publicznych¹⁰.

Prowadzenie gospodarki środkami publicznymi w ramach budżetu przy wykorzystaniu metody budżetowania netto bądź brutto jest wynikiem rozwoju historycznego budżetu oraz jego zakresu podmiotowego¹¹ i ma swoje zalety, ale także wady. Budżetowanie brutto umożliwia pokrywanie wydatków niezależnie od wysokości osiąganych przez daną jednostkę organizacyjną dochodów. Szczegółowe wyspecjalizowanie dochodów i wydatków pozwala na ewidencjonowanie i ścisłą kontrolę wykonania budżetu zgodnie z ustalonym preliminarzem, a to z kolei ma istotne znaczenie dla jawności finansów publicznych oraz dla ich dyscypliny¹². Natomiast, budżetowanie netto posiada w miarę stabilny system finansowania wydatków, pokrywający część kosztów ich działalności. Wadą gospodarki pozabudżetowej pozostaje nieponoszenie ryzyka gospodarczego i odpowiedzialności za wynik finansowy, co powoduje, że skutki błędnej decyzji ponosi budżet państwa lub jednostki samorządu terytorialnego¹³.

9 E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe. Instytucje prawnofinansowe i warunki ich stosowania*, Białystok 2018, s. 119.

10 *Ibidem*, s. 123.

11 N. Gajl, *Formy budżetowania*, „Finanse” 1964, nr 8, s. 36 i n.

12 K. Sawicka, *Formy prawno-organizacyjne...*, *op. cit.*, s. 36-42.

13 L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz...*, *op. cit.*

3. Ryzyko w sektorze finansów publicznych

Istota ryzyka może odnosić się do przyczyn lub jego skutków. W ujęciu przyczynowym, ryzyko występuje wówczas, gdy można je określić za pomocą prawdopodobieństwa matematycznego, statystycznego, szacunkowego. Natomiast w ujęciu skutkowym, wyróżnia się dwa sposoby interpretacji ryzyka, poprzez:

- koncepcję negatywną, traktującą ryzyko jako zagrożenie w nieosiągnięciu oczekiwanego efektu;
- koncepcję neutralną, traktującą ryzyko jako zagrożenie i szansę uzyskania efektu różniącego się od oczekiwanego.

Tak więc, ryzyko stanowi zagrożenie, w którym dany podmiot podejmuje działania w celu jego zmniejszenia, lecz również podmiot zdaje sobie sprawę z pozytywnej roli ryzyka umożliwiającego uzyskanie większych korzyści w przypadku podjęcia obciążonej nim działalności¹⁴.

Wielowymiarowy charakter ryzyka powoduje utrudnienia w precyzyjnym i jasnym zdefiniowaniu tego pojęcia, gdyż w zależności od potrzeb, dyscypliny naukowej, branży stosuje się odpowiednie jego definicje¹⁵.

Dowodem tego jest fakt, iż ryzyko było przedmiotem wielu dziedzin nauki, które podejmowały próbę jego zdefiniowania. Jedni określali ryzyko jako „zobiektywizowaną niepewność wystąpienia niepożądanego zdarzenia”¹⁶. Inni natomiast twierdzą, że ryzyko jest możliwością urzeczywistnienia się czegoś niepożądanego, negatywną konsekwencją pewnego zdarzenia¹⁷. P.U. Kupscha wyróżniał dwa rodzaje ryzyka, które składało się w całość: ryzyko formalne i ryzyko materialne. Ryzykiem formalnym określano miarę niepewności wystąpienia danego zdarzenia jako źródła. Natomiast ryzykiem materialnym określano niebezpieczeństwo poniesienia straty¹⁸. Zatem można przyjąć, iż ryzyko to czynnik, zdarzenie lub wpływ, który stanowi niebezpieczeństwo dla czegoś bądź kogoś, czego skutkiem może być strata, a elementem kształtującym i wartościującym te pojęcie jest prawdopodobieństwo.

14 K. Jajuga (red.), *Koncepcja ryzyka i proces zarządzania ryzykiem – wprowadzenie w zarządzanie ryzykiem*, Warszawa 2007, s. 13.

15 *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Najwyższa Izba Kontroli, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, Warszawa 2005, s. 34-36.

16 A.H. Willet, *The Economic Theory of Risk Insurance*, „Filadelfia” 1951, s. 6.

17 W.D. Rowe, *An Anatomy of Risk*, Nowy Jork 1977, s. 24.

18 P.U. Kupsch, *Risiken als Gegenstand der Unternehmenspolitik*, „Wirtschaft und Studium” 1975, nr 4.

Analizując pojęcie i rodzaje ryzyka, zaobserwować można, iż jest pewnym stanem, w którym możliwe jest wystąpienie negatywnego odchylenia od pożądanego czy też oczekiwanego wyniku. Ponadto jest zjawiskiem obiektywnym i mierzalnym¹⁹.

Zgodnie z wykładnią językową, ryzykiem określa się możliwość, że coś się nie uda lub przedsięwzięcie, którego wynik jest niepewny. Ryzykiem można też nazwać niebezpieczeństwo, że coś zdarzy się w inny sposób od oczekiwanego. Ponadto jest także niebezpieczeństwem powstania szkody obciążającej osobę bezpośrednio poszkodowaną, chyba że umowa lub przepisy prawa zobowiązują inną osobę do wyrównania szkody²⁰.

Pomimo wielu definicji ryzyka, przyjęć należy, iż jego złożony charakter uniemożliwia sformułowania uniwersalnego pojęcia, które byłoby jednakowe dla wszystkich dziedzin nauki. Dodatkowo, ryzyko w warunkach gospodarczych jest zjawiskiem powszechnym i obiektywnym, wynikającym z faktu podejmowania określonych działań bądź też zaniechań. Natomiast uzasadnionym jest, iż ryzyka nie można dzielić w dosłownym znaczeniu tego pojęcia, gdyż podział ryzyka oznacza korzystanie z rozmaitych instytucji prawnych, umożliwiających przypisanie poszczególnym stronom umowy konieczności poniesienia skutków nastąpienia określonych okoliczności²¹.

Jednostki sektora finansów publicznych realizując zadania publiczne spotykają się z różnymi rodzajami ryzyka. Jednym z elementów zarządzania ryzykiem jest dokonanie jego analizy, polegającej na określeniu i oszacowaniu rodzajów ryzyka, jakie mogą być związane z prowadzoną działalnością. Zważając na cele zarządzania ryzykiem, ryzyko można podzielić na strategiczne i operacyjne²². Ryzyko strategiczne to ryzyko, które jest wynikiem działania sił zewnętrznych, które są niezależne od JSFP, lecz jednostki te mogą podejmować czynności zmierzające do zmniejszenia poziomu tego rodzaju ryzyka. W skład przedmiotowego ryzyka wchodzi m.in.: ryzyko polityczne, ryzyko ekonomiczne, ryzyko społeczne, ryzyko technologiczne, ryzyko legislacyjne, ryzyko środowiskowe, ryzyko inwestycyjne. Ryzyko operacyjne to rodzaj ryzyka występującego podczas codziennej działalności JSFP. W skład przedmiotowego ryzyka włączymy m.in.: ryzyko finansowe, ryzyko wystąpienia strat finansowych z tytułu różnic kursowych lub różnic w stopach procentowych²³, ryzyko prawne, ryzyko umowne, ryzyko fizyczne, ryzyko środowiskowe.

19 M. Kulesza, M. Bitner, A. Kozłowska, *Ustawa o partnerstwie publiczno-prywatnym. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 167.

20 B. Petrozolin-Skawrońska, *Nowy leksykon PWN*, Warszawa 1998, s. 1521.

21 M. Kulesza, M. Bitner, A. Kozłowska, *Ustawa...*, *op. cit.*, s. 167.

22 B. Jennison, *Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce*, Warszawa 2004, s. 35-36.

23 M. Jastrzębska, *Zarządzanie długiem jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2009, s. 169-171.

Ponadto, najczęstszym rodzajem ryzyka operacyjnego spotykanego w sektorze finansów publicznych jest ryzyko związane z posiadaniem majątkiem przez JSFP, inaczej nazywane ryzykiem tytułu własności. Występuje ona w związku z wykorzystywaniem tego majątku, w sytuacji gdy następuje szkoda majątkowa w zakresie gospodarowania majątkiem rzeczowym lub związane jest z gospodarowaniem środkami publicznymi przez JSFP. Należy także wyróżnić ryzyko JSFP jako depozytariusza majątku osób trzecich. Mowa tu m.in. o depozytach lub gwarancjach z tytułu należytego realizowania umów²⁴.

Obok ryzyka strategicznego i ryzyka operacyjnego, wyróżniamy także ryzyko projektu, czyli ryzyko związane z procesem zmiany lub programem rozwojowym, obejmującym czynności wykonywane jednorazowo lub wyjątkowo. Ryzyko projektu może mieć charakter strategiczny, operacyjny lub strategiczno-operacyjny²⁵. W skład przedmiotowego ryzyka wchodzi m.in.: ryzyko realizacji i oceny projektów inwestycyjnych; ryzyko finansowe; ryzyko związane z procedurą zamówień publicznych; ryzyko związane z pozyskiwaniem środków unijnych przez JSFP; ryzyko związane z partnerstwem publiczno-prywatnym.

4. Zarządzenie ryzykiem

Z uwagi na zróżnicowane rodzaje ryzyka i niepewności w realizacji celów oraz zadań, kierowanie jednostkami sektora finansów publicznych wymaga umiejętności rozpoznania ryzyka oraz zarządzania nim²⁶. Tego rodzaju umiejętności mają na celu podniesienie efektywności i jakości działania jednostek sektora finansów publicznych. Ogólnie można przyjąć, że zarządzanie ryzykiem jest to system, który z założenia ma ustrzec dany podmiot przed negatywnymi konsekwencjami²⁷. Można to porównać do zarządzania stanami niepewnymi. Stany te można inaczej określić jako zjawiska nietypowe lub splot zdarzeń, które mogłyby pojawić się. Na zarządzanie ryzykiem składają się takie działania, jak: planowanie, organizowanie, koordynacja i kontrola prac realizatorów oraz środków rzeczowych i informacyjnych związanych z aktywnym ograniczaniem przyczyn i następstw zjawisk, które z uwagi na potencjalnie wysokie straty lub wysokie prawdopodobieństwo zajścia mogą stanowić istotne zagrożenie. Zasadniczym celem zarządzania ryzykiem jest taka konstrukcja projektu,

24 J. Ciak, Ryzyko finansowe w procesie zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego, „Skarbnik i Finanse Publiczne” 2006, nr 4, s. 28-29.

25 Ministerstwo Skarbu Jej Królewskiej Mości – Crown, Pomarańczowa księga. Zarządzanie ryzykiem – zasady i koncepcje, Norwich - Londyn 2004, s. 17.

26 P. Sołtyk, Zarządzanie ryzykiem jako przedmiot oceny audytu wewnętrznego, „Finanse Komunalne” 2009, nr 3, s. 60.

27 J. Płaskonka, Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 2, s. 13.

aby jego poziom był akceptowalny dla każdego z uczestników, przy jednoczesnej minimalizacji ryzyka projektu jako całości²⁸.

Ponadto, zarządzanie ryzykiem to logiczna i systematyczna metoda tworzenia kontekstu, identyfikacji, analizy, oceny, działania, nadzoru oraz informowania o ryzyku w sposób, który umożliwi organizacji minimalizację strat i maksymalizację możliwości. Uważa się ją za dobrą praktykę kierowniczą. Natomiast, sam proces zarządzania ryzykiem składa się z następujących etapów²⁹:

- identyfikacja ryzyka;
- analiza ryzyka;
- sformułowanie wariantów zarządzania ryzykiem;
- ocena ryzyka;
- zarządzanie;
- kontrola, monitoring i ocena podjętych działań.

Zarządzania ryzykiem nie można traktować jako obciążenia dla organizacji, lecz jako sposób maksymalizacji dostępnych możliwości i zminimalizowania prawdopodobieństwa niepowodzenia.

Zarządzanie ryzykiem stanowi podstawę utworzenia właściwego ładu organizacyjnego, tj. kombinacji procesów oraz struktur wprowadzonych dla uzyskania przepływu informacji, zarządzania, kierowania oraz monitorowania działań w przedsięwzięciu nakierowanych na realizację postawionych celów. Uznaje się, że zarządzanie ryzykiem może pomóc w poprawie jakości świadczenia usług i wykorzystaniu dostępnych możliwości. Zarządzanie ryzykiem może odgrywać aktywną rolę w zarządzaniu działalnością operacyjną i usługową, a także w implementacji zmian, przed którymi stoją organizacje. Proces ten stanowi narzędzie, które służy do osiągnięcia sukcesu³⁰.

Skuteczne zarządzanie ryzykiem może być zapewnione poprzez: regularne raportowanie na temat ryzyka i postępów we wdrażaniu reakcji na ryzyko; ocenianie funkcjonowania zarządzania ryzykiem przy wykorzystaniu ustalonych wcześniej wskaźników, ukazujących realizację założonych celów; dokonanie przeglądu aktualności, adekwatności i efektywności zasad zarządzania ryzykiem z uwzględnieniem zmian zachodzących w JSFP i jej otoczeniu³¹.

28 M. Kowalczyk, *Zarządzanie ryzykiem w project finance*, Warszawa 2001.

29 T. Kaczmarek, *Ryzyko i zarządzanie ryzykiem*, Warszawa 2006, s. 98.

30 Ministerstwo Finansów, Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3349878/20130307_3_zarządzanie_ryzykiem_w_sektorze_publicznym.pdf. (data dostępu: 30.09.2018 r.).

31 M. Jastrzębska, Kryteria oceny systemu zarządzania ryzykiem jednostki samorządu terytorialnego przez audyt wewnętrzny, (w:) W. Miemieć, K. Sawicka (red.), *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Warszawa 2014, s. 492-500.

5. Kontrola zarządcza

Jednym z narzędzi, jakie JSFP mogą wykorzystywać w procesie zarządzania ryzykiem, jest kontrola zarządcza. Instytucja ta została wprowadzona do systemu prawa nowelizacją przepisów u.f.p. Uregulowana została art. 68-71 u.f.p., zastępując kontrolę finansową, zdefiniowaną w art. 47 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych³². Ustawodawca w ten sposób chciał usprawnić zarządzanie jednostką sektora finansów publicznych. Natomiast wprowadzenie kontroli zarządczej zmierzano do przejścia w kierunku menedżerskiego modelu zarządzania³³.

W tym miejscu należy zaznaczyć, iż kontrola zarządcza obejmuje gospodarkę finansową JSFP, ale nie wyłącza objęcia innych podmiotów w zakresie realizacji zadań, osiągania celów wyznaczonych przez daną jednostkę sektora finansów publicznych, w ramach określonych przedsięwzięć w różnych formach prawnych.

Zaproponowana przez ustawodawcę instytucja kontroli zarządczej jest wykorzystywana do osiągnięcia zamierzonych rezultatów poprzez wdrożenie systemu zarządzania. Inaczej mówiąc, to system służący do zbierania i wykorzystywania informacji do oceny skuteczności organizacji w korelacji do określonej przez nią strategii. W tym miejscu można stwierdzić, że mamy do czynienia z kontrolą o charakterze aktywnym³⁴.

Zgodnie z art. 68 ust. 2 u.f.p. celem kontroli zarządczej jest zapewnienie realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem poprzez skuteczność i efektywność działania, wiarygodność sprawozdań, ochronę zasobów, efektywność i skuteczność przepływu informacji i zarządzanie ryzykiem. Cele te tworzą katalog zamknięty.

Ponadto, art. 69 u.f.p. zobowiązuje Ministra Finansów do wydania standardów kontroli zarządczej i opublikowania ich w formie ogłoszenia. Wskazane standardy miały być formą wytycznych dla kierowników poszczególnych jednostek, spójnych z ogólnie obowiązującymi standardami międzynarodowymi w zakresie kontroli. Wspomniane standardy zostały przedstawione poniżej w pięciu grupach, odpowiadających poszczególnym elementom kontroli zarządczej, są to:

- środowisko wewnętrzne, które dotyczy systemu zarządzania jednostką i jej zorganizowania jako całości;
- zarządzanie ryzykiem, które służy zwiększeniu prawdopodobieństwa osiągnięcia celów jednostki poprzez: określenie celów i monitorowanie realizacji zadań, identyfikację ryzyka, reakcję na ryzyko i działania zaradcze; oznacza zatem koncentrację na identyfikacji i pomiarze szans, jak i zagrożeń, co po-

32 Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2005 r. Nr 249, poz. 2104 ze zm.).

33 E. Ruśkowski, *Finanse...*, *op. cit.*, s. 120.

34 M. Matysek, *Projektowanie modelu systemu kontroli zarządczej*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 2, s. 39.

winno mieć przełożenie na stworzenie dokumentów strategicznych, jednostkowych planów działalności mierzalnych celów;

- mechanizmy kontroli stanowiące odpowiedź na konkretne ryzyko, które dana jednostka organizacyjna zamierza zminimalizować poprzez m.in.: systematyczne prowadzenie kontroli, dokumentowanie, rejestrowanie i zatwierdzanie określonych operacji gospodarczych, podział określonych obowiązków, nadzór w ramach hierarchii służbowej, rejestrowanie odstępstw od procedury, wytycznych, instrukcji itp., podział obowiązków umożliwiający wykrywanie i korygowanie błędów;
- informacja i komunikacja zapewniająca określonym osobom jednostki dostęp do informacji niezbędnej do wykonywania swoich obowiązków, jednocześnie zapewniająca odpowiedni przepływ informacji;
- monitorowanie i ocena systemu kontroli z punktu widzenia bieżącej oceny skuteczności systemu kontroli oraz jego poszczególnych elementów, rozwiązywania poszczególnych problemów³⁵.

Kontrola zarządcza używa rozwiązań, które są wykorzystywane dla innych funkcji zarządczych, takich jak planowanie, organizowanie i kierowanie zasobami ludzkimi, poprzez m.in. czerpanie norm ustalonych w ramach planowania, kierowania ludźmi; dostarczanie informacji zwrotnych, które są istotne, a nawet niezbędne dla prawidłowego realizowania procesu zarządzania w zakresie objętym procesami planistycznymi³⁶.

Analizując kontrolę zarządczą zauważyć można, iż opiera się ona na „regule 3E” zarządzania:

- efektywnego (celowego i skutecznego);
- ekonomicznego (korzystnego, oszczędnego);
- etycznego (zgodnego z uznanymi wartościami)³⁷.

Kontrola zarządcza zakłada, że wynik działalności jednostki jest możliwy do zidentyfikowania, porównania, co w efekcie pozwoli danej jednostce na właściwe gospodarowanie posiadanymi zasobami i skierowanie ich na te płaszczyzny, które są istotne dla osiągnięcia zakładanego przez nią celu³⁸.

Kontrola zarządcza jest stałym procesem działań kierowniczych, zmierzających do osiągnięcia zamierzonego celu. Dlatego też punktem wyjścia jest określenie celów, które muszą być wspólne dla wszystkich uczestników danego procesu. Cele te

35 M. Kaczurak-Kozak, Specyfika systemu kontroli zarządczej na uczelni publicznej, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2012, nr 53, s.142.

36 M. Przybyła (red.), Organizacja i zarządzanie. Podstawy wiedzy menedżerskiej, Wrocław 2003.

37 W. Kieżun, Sprawne zarządzanie organizacjami, Warszawa 1998.

38 K. Winiarska, Pojęcie i klasyfikacja kontroli zarządczej w literaturze zagranicznej, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2012, nr 52, s. 13.

muszą być właściwe dla JSFP. Efektem tej kontroli jest zrealizowanie określonych celów. Następnym etapem jest oszacowanie ryzyka, które opiera się na jego identyfikacji, dokonaniu pomiaru ich prawdopodobieństwa i skutków, a kolejno na ustaleniu priorytetów działań zapobiegawczych. Gdy określone zostaną ryzyka, ustala się zakres potrzebnych kontroli, których podstawowym celem jest zapobieganie występowaniu ryzyka³⁹. Podstawowym założeniem, jakie powinno przyświecać administracji publicznej, jest stworzenie środowiska, w którym identyfikacja ryzyka dokonywana będzie w związku z procesem, a kontrola będzie odpowiedzią na skonkretyzowane ryzyko⁴⁰.

Zakładając, że proces kontroli prowadzony byłby z częstotliwością gwarantującą kierownikowi jednostki uzyskiwanie aktualnych informacji na temat ewentualnego ryzyka, można byłoby wprowadzać działania korygujące w sposób naturalny i w czasie pozwalającym na osiągnięcie rezultatów, co na zasadzie sprzężenia zwrotnego przynosiłoby oczekiwane rezultaty⁴¹.

Założeniem kontroli zarządczej w ujęciu zarządzania ryzykiem jest zminimalizowanie zagrożenia dla realizacji zadań JSFP. Ma to na celu z jednej strony identyfikowanie obszarów potencjalnego ryzyka, a z drugiej strony, zarządzanie nim w taki sposób, aby skutecznie ograniczać ryzyko nieosiągnięcia przez jednostkę założonych przez nią celów. Analizując informacje o przeszłości (np. dane sprawozdawcze) i informacje o sytuacji bieżącej (tzn. identyfikowane na bieżąco problemy towarzyszące wykonawstwu zadań publicznych), JSFP podejmuje działania w zakresie projektowania procesów realizacji poszczególnych zadań, ról i kompetencji, aby zmniejszyć lub wyeliminować ryzyko jego osiągnięcia w pożądanym kształcie. Zmierza to do uniknięcia sytuacji uzyskania niepełnej informacji przez organizacje podejmujące w ten sposób nieoptymalne decyzje z punktu widzenia realizacji przyjętego celu⁴².

Zarządzanie ryzykiem w ujęciu kontroli finansowej w JSFP może odbywać się na dwa sposoby. Pierwszy sposób dotyczy wyodrębnienia organizacyjnego i przypisania procesów związanych z zarządzaniem ryzykiem w organizacji, np. grupie osób, która w imieniu JSFP będzie badać ryzyko, dokonywać oceny prawdopodobieństwa jego wystąpienia oraz podejmować działania na rzecz jego ograniczenia. Drugim sposobem jest stworzenie w strukturze danej organizacji procedur związanych z zarządzaniem ryzykiem, poprzez narzucenie obowiązku ich przestrzegania przez wszystkich pracowników JSFP. Jednakże tego rodzaju rozwiązania sprawdzać się będą w małych jednostkach sektora. Zaletą tego rozwiązania jest to, iż zarządzanie

39 M. Matysek, *Projektowanie...*, *op. cit.*, s. 45.

40 Ministerstwo Finansów..., *op. cit.*

41 M. Matysek, *Projektowanie...*, *op. cit.*, s. 49.

42 A. Chabowska-Litka, *Zarządzanie ryzykiem finansowym w przedsiębiorstwie*, „Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Płocku” 2010, t. 12, s. 23.

ryzykiem odbywa się bez ponoszenia dodatkowych nakładów finansowych, gdyż są one włączone w zakres obowiązków pracowników JSFP⁴³.

6. Wnioski końcowe

Reasumując, w trakcie funkcjonowania JSFP spotykają się z wieloma rodzajami ryzyka i niepewności w realizacji zaplanowanych celów, dlatego kierowanie tymi jednostkami wymaga umiejętności rozpoznania ryzyka oraz jego zarządzania.

Zarządzanie ryzykiem jest dla sektora finansów publicznych kluczowym narzędziem do eliminowania zagrożeń oraz formą przygotowania JSFP do skutecznego radzenia sobie w sytuacjach ryzyka operacyjnego i strategicznego. Natomiast kontrola zarządcza jest instytucją, za pomocą której można zarządzać ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych. Jest ona stałym procesem działań kierowniczych, ukierunkowanym na realizację zaplanowanego celu oraz wsparcie w funkcjonowaniu JSFP.

Należy podkreślić, iż kontrolę zarządczą stosuje się do jednostek sektora finansów publicznych oraz innych podmiotów w zakresie, w jakim wykorzystują środki publiczne lub dysponują tymi środkami. Przedmiotowa instytucja jest wykorzystywana do osiągnięcia zamierzonych rezultatów poprzez wdrożenie systemu zarządzania, polegającego na zbieraniu i wykorzystywaniu informacji służących do oceny skuteczności organizacji w korelacji do określonej przez nią strategii.

Faktem jest, iż kontrola zarządcza to proces, który nieustannie powinien być dostosowywany do zmian organizacyjnych. Przedmiotowa instytucja nie zawsze może gwarantować, iż cele i zadania jednostki zostaną zrealizowane. Jednakże prawidłowa identyfikacja obszarów ryzyka, określenie poziomu ich koncentracji oraz umiejętności wykorzystania zarządzania ryzykiem – mogą przyczynić się do prawidłowego funkcjonowania wspomnianych jednostek.

BIBLIOGRAFIA

- Chabowska-Litka A., Zarządzanie ryzykiem finansowym w przedsiębiorstwie, „Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Płocku” 2010.
- Chojna-Duch E., Litwińczuk H. (red.), Prawo finansowe, Warszawa 2009.
- Ciak J., Ryzyko finansowe w procesie zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego, „Skarbnik i Finanse Publiczne” 2006, nr 4.
- Gajewski P., Organizacja procesowa, Warszawa 2007.
- Gajl N., Formy budżetowania, „Finanse” 1964.

43 Ministerstwo Skarbu Jej Królewskiej Mości – Crown, Pomarańczowa..., *op. cit.*

- Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej, Najwyższa Izba Kontroli, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, Warszawa 2005.
- Jajuga K. (red.), *Koncepcja ryzyka i proces zarządzania ryzykiem – wprowadzenie w zarządzanie ryzykiem*, Warszawa 2007.
- Jastrzębska M., *Zarządzanie długiem jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2009.
- Jastrzębska M., *Kryteria oceny systemu zarządzania ryzykiem jednostki samorządu terytorialnego przez audyt wewnętrzny*, (w:) W. Miemiec, K. Sawicka (red.), *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Warszawa 2014.
- Jennison B., *Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce*, Warszawa 2004.
- Kaczmarek T., *Ryzyko i zarządzanie ryzykiem*, Warszawa 2006.
- Kaczurak-Kozak M., *Specyfika systemu kontroli zarządczej na uczelni publicznej*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2012, nr 53.
- Karlikowska M., Miemiec W., Ofiarski Z., Sawicka K., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010.
- Kieżun W., *Sprawne zarządzanie organizacjami*, Warszawa 1998.
- Kowalczyk M., *Zarządzanie ryzykiem w project finance*, Warszawa 2001.
- Kulesza M., Bitner M., Kozłowska A., *Ustawa o partnerstwie publiczno-prywatnym. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Kupsch P.U., *Risiken als Gegenstand der Unternehmenspolitik*, „Wirtschaft und Studium” 1975, nr 4.
- Lipiec-Warzecha L., *Komentarz do ustawy o finansach publicznych*, Warszawa 2011.
- Matysek M., *Projektowanie modelu systemu kontroli zarządczej*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 2.
- Mierzwa M., *Komentarz do art. 9 u.f.p.*, (w:) P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Ministerstwo Finansów, *Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce*, <http://www.mf.gov.pl>.
- Petrozolin-Skawrońska B., *Nowy leksykon PWN*, Warszawa 1998.
- Płaskonka J., *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 2.
- Przybyła M. (red.), *Organizacja i zarządzanie. Podstawy wiedzy menedżerskiej*, Wrocław 2003.
- Pomarańczowa księga. *Zarządzanie ryzykiem – zasady i koncepcje*, Londyn 2004.
- Rowe W.D., *An Anatomy of Risk*, Nowy Jork 1977.
- Ruśkowski E., *Finanse publiczne i prawo finansowe. Instytucje prawnofinansowe i warunki ich stosowania*, Białystok 2018.
- Sawicka K., *Formy prawno-organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych*, (w:) E. Ruśkowski (red.), *System Prawa Finansowego*, t. II, Warszawa 2010.
- Sołtyk P., *Zarządzanie ryzykiem jako przedmiot oceny audytu wewnętrznego*, „Finanse Komunalne” 2009, nr 3.

Willet A.H., The Economic Theory of Risk Insurance, Filadelfia 1951.

Winiarska K., Pojęcie i klasyfikacja kontroli zarządczej w literaturze zagranicznej, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2012, nr 52.

Wyciślak S., Zarządzanie ryzykiem – ujęcie definicyjne, <http://www.audytryzyka.com>.

Zbigniew Ofiarski

Uniwersytet Szczeciński

zbigniew.ofiarski@usz.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1675-933X>

Received: 21.12.2018

Accepted: 29.04.2019

Istota i zakres kontroli wykonywanej przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny

The Essence and Scope of the Control Performed by the Bank Guarantee Fund

Abstract: The catalogue of the Bank Guarantee Fund's tasks also includes the performance of controls in relation to the entities included in the deposit guarantee system, especially to national banks, branches of foreign banks conducting activities in Poland and cooperative savings and credit unions. The control actions of the Bank Guarantee Fund are above all related to its tasks consisting in the guarantee of the solvency of the above-mentioned entities and their restructuring in the usual and compulsory course. There are three areas of the Bank Guarantee Fund's control activity, which consider the correctness of: the data included in the calculation systems of the entities included in the guarantee system, the use of aid and support in scope of restructuring cooperative savings and credit unions, the actions of the bridge institution formed in order to conduct a compulsory restructuring of entities included in the deposit guarantee system. In the first and second areas the Bank Guarantee Fund performs the control independently, and in the third area it can perform the control mutually with the Polish Financial Supervision Authority.

Keywords: control, Bank Guarantee Fund, deposit guarantee system, restructuring

Słowa kluczowe: kontrola, Bankowy Fundusz Gwarancyjny, system gwarantowania depozytów, restrukturyzacja

1. Wprowadzenie

Wejście w życie z dniem 9 października 2016 r. nowej ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym¹ oraz kilkakrotna nowelizacja jej przepisów, dokonana w latach 2017-2018, doprowadziły do wykreowania ważnego organu kontroli finansowej nad działalnością dwóch istotnych sektorów polskiego rynku finansowego, tzn. sektora

1 Ustawa z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1937 ze zm.), dalej u.b.f.g.

bankowego oraz sektora spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych (SKOK). Ustawą o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym (BFG) implementowano do krajowego porządku prawnego postanowienia dwóch dyrektyw unijnych², które zawierają rozwiązania umożliwiające skuteczne działanie wobec banków i innych instytucji finansowych, mających problemy finansowe³. Przyjęto w polskim ustawodawstwie, że BFG może być jednym z organów, któremu zapewnia się odpowiedni zbiór instrumentów umożliwiających wystarczająco wczesną i szybką interwencję w stosunku do instytucji mających problemy finansowe lub zagrożonych upadłością. Celem tych działań powinno być zapewnienie ciągłości podstawowych funkcji finansowych i gospodarczych danej instytucji, a także ograniczenie do minimum wpływu upadłości danej instytucji na sektor gospodarczy i finansowy⁴.

Utworzony w 1994 r. BFG jest podmiotem zaliczanym do struktury organizacyjnej państwa. Misją BFG jest prowadzenie działań na rzecz bezpieczeństwa i stabilności sektora bankowego i sektora SKOK oraz wzrostu zaufania klientów do instytucji finansowych funkcjonujących w tych sektorach⁵. Będąc osobą prawną prawa publicznego BFG realizuje wskazane w ustawie zadania publiczne⁶, które wykonuje samodzielnie, we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność, z wykorzystaniem instrumentów władztwa administracyjnego⁷. W katalogu zadań BFG, wymienionych w art. 5 u.b.f.g., wprost wymieniono wykonywanie kontroli danych zawartych w systemach wycieczania podmiotów objętych systemem gwarantowania oraz sprawowanie kontroli prawidłowości wykorzystania pomocy i wsparcia w zakresie restrukturyzacji SKOK, w których powstało niebezpieczeństwo niewypłacalności, a także monitorowanie sytuacji ekonomiczno-finansowej i systemu zarządzania SKOK korzystającej z pomocy finansowej oraz podmiotu, któremu BFG udzielił wsparcia.

2 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/59/UE z dnia 15 maja 2014 r. ustanawiająca ramy na potrzeby prowadzenia działań naprawczych oraz restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji w odniesieniu do instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych oraz zmieniająca dyrektywę Rady 82/891/EWG i dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2001/24/WE, 2002/47/WE, 2004/25/WE, 2005/56/WE, 2007/36/WE, 2011/35/UE, 2012/30/UE i 2013/36/EU oraz rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1093/2010 i (UE) nr 648/2012 (Dz. Urz. UE.L 173 z 12.6.2014, s. 190) oraz dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/49/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie systemów gwarancji depozytów (Dz. Urz. UE.L 173 z dnia 12.06.2014, s. 149), dalej Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/59/UE.

3 P. Zimmerman, M. Medyński, Ustawa o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji – wielkie zmiany i ich przyczyny, „Monitor Prawa Bankowego” 2017, nr 2, s. 98.

4 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/59/UE, motyw pierwszy i piąty dyrektywy.

5 R. Sura, Bankowy Fundusz Gwarancyjny jako podmiot administrujący, Lublin 2013, s. 146.

6 E. Kosieradzka, Bankowy Fundusz Gwarancyjny - podstawowa instytucja zapewnienia bezpieczeństwa finansowego i stabilności systemu bankowego w Polsce, „Studia Iuridica Lublinensia” 2004, nr 4, s. 131.

7 K. Chochowski, Status prawny Bankowego Funduszu Gwarancyjnego: Studium administracyjno-prawne, Tarnobrzeg 2010, s. 125.

Funkcja kontrolna BFG związana jest jednak także z realizacją innych jego zadań. Gromadzone w toku działań kontrolnych informacje są ponadto wykorzystywane przez Prezesa Zarządu BFG, który (wraz z Ministrem Finansów, Prezesem NBP i Przewodniczącym Komisji Nadzoru Finansowego) wchodzi w skład Komitetu Stabilności Finansowej (KSF). W ramach tego organu wykonywane są: nadzór makroostrożnościowy oraz zarządzanie kryzysowe. Członkowie Komitetu Stabilności Finansowej powinni efektywnie ze sobą współpracować oraz koordynować działania reprezentowanych przez siebie podmiotów, w celu utrzymania lub przywrócenia stabilności systemu finansowego oraz wymiany informacji, opinii i ocen⁸.

Celem opracowania jest analiza oraz ocena rozwiązań przyjętych w ustawie o BFG wyznaczających poszczególne obszary kontroli, w których jest ona sprawowana przez ten podmiot. Ponadto zidentyfikowano instrumenty stosowane przez BFG w ramach procedur kontrolnych. Poddano weryfikacji hipotezę, według której ustalenia dokonane w ramach kontroli wykonywanej przez BFG są niezbędne nie tylko do prawidłowego wykonywania zadań własnych BFG, ale również zadań pozostałych podmiotów wchodzących w skład KSF. W związku z tym podjęto próbę ustalenia, czy kontrola wykonywana przez BFG jest standardową kontrolą pozbawioną elementów władztwa, czy też jej ustalenia, stanowiąc podstawę do podejmowania rozstrzygnięć władczych adresowanych do podmiotów kontrolowanych, *de facto* posiada walory *quasi-nadzoru*. W opracowaniu zastosowano metodę dogmatycznoprawną jako metodę podstawową oraz uzupełniająco metodę empiryczno-analityczną do zaprezentowania efektów kontroli BFG przedstawionych w raporcie rocznym z działalności tego podmiotu. Krótki okres obowiązywania nowej ustawy o BFG jest główną przyczyną braku dorobku orzeczniczego sądów dotyczącego działalności kontrolnej BFG.

2. Kontrola danych zawartych w systemach wyliczania podmiotów objętych systemem gwarantowania

W rozumieniu art. 2 pkt 41 u.b.f.g. określenie „podmioty objęte systemem gwarantowania” oznacza podmioty objęte obowiązkowym systemem gwarantowania depozytów. Do tej kategorii podmiotów zaliczono: banki krajowe⁹, oddziały banków zagranicznych¹⁰ (o ile nie są one uczestnikami systemu gwarantowania środków pie-

8 Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o nadzorze makroostrożnościowym nad systemem finansowym i zarządzaniu kryzysowym w systemie finansowym (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1934 ze zm.).

9 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1876 ze zm.). Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 1 bankiem krajowym jest każdy bank mający siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dalej ustawa – Prawo bankowe.

10 Ustawa – Prawo bankowe, według art. 4 ust. 1 pkt 2 i 19 są to prowadzące działalność w Polsce oddziały banków mających siedzibę na terytorium państw nie będących państwami członkowskimi Unii Europejskiej.

niężnych albo system gwarantowania środków pieniężnych, w którym uczestniczą, nie zapewnia gwarantowania środków pieniężnych co najmniej w zakresie i w wysokości określonych w polskiej ustawie o BFG), SKOK. Istotą obowiązkowego systemu gwarantowania jest jego powszechność w odniesieniu do wyżej wymienionych podmiotów instytucjonalnych oraz gwarantowanie deponentom przez BFG zwrotu środków powierzonych tym podmiotom w przypadku ich niewypłacalności. Ustawowy limit środków deponenta objętych ochroną gwarancyjną nie może przekroczyć równowartości w złotych polskich kwoty 100.000 euro, bez względu na liczbę umów zawartych przez deponenta z podmiotem instytucjonalnym.

Elementem prawnej konstrukcji obowiązkowego systemu gwarantowania depozytów jest m.in. system wyliczania, tzn. system informatyczny podmiotu objętego systemem gwarantowania, przeznaczony do zapewnienia możliwości niezwłocznego uzyskania danych pozwalających na identyfikację deponentów oraz określenie wysokości środków gwarantowanych należnych poszczególnym deponentom. Zasady prowadzenia systemu wyliczania zostały określone w art. 28-34b u.b.f.g. oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów¹¹. Podmiot objęty systemem gwarantowania jest obowiązany do utrzymywania systemu wyliczania, w którym zawarte są dane deponentów posiadających wierzytelności wobec tego podmiotu. System wyliczania powinien zapewniać gotowość do sporządzania listy deponentów na podstawie zawartych w nim danych umożliwiających identyfikację deponentów oraz na określenie wysokości należnych poszczególnym deponentom środków gwarantowanych, według stanu na koniec dnia. Prawidłowo prowadzony system wyliczania powinien umożliwiać przyporządkowanie konkretnemu deponentowi wszystkich dotyczących go informacji¹².

Zgodnie z art. 29 ust. 3 u.b.f.g. podmiot objęty systemem gwarantowania obowiązany jest zapewnić BFG możliwość dostępu do danych zawartych w systemie wyliczania. Konieczność zapewnienia tego dostępu związana jest z obowiązkiem wykonywania przez BFG zadań kontrolnych wymienionych w art. 32 oraz art. 42 u.b.f.g. Celem kontroli, sprawowanej w siedzibie BFG lub w siedzibie podmiotu objętego systemem gwarantowania, jest sprawdzenie prawidłowości danych zawartych w systemach wyliczania. Kontrola nie ma charakteru periodycznego i nie musi odbywać się według wcześniej ustalonego harmonogramu. W praktyce BFG planuje przeprowadzanie kontroli systemów wyliczania w poszczególnych podmiotach objętych systemem gwarantowania. Ustawodawca stanowi, że podmiot objęty

11 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 września 2016 r. w sprawie wymogów dla systemów wyliczania utrzymywanych w podmiotach objętych systemem gwarantowania (Dz.U. z 2016 r. poz. 1642).

12 R. Sura, Komentarz do art. 29, (w:) P. Zawadzka, P. Zimmerman, R. Sura, Ustawa o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji. Komentarz, Warszawa 2017, s. 134.

systemem gwarantowania przekazuje niezwłocznie BFG, na jego żądanie, dane znajdujące się w systemie wyliczania. Wykonując czynności kontrolne BFG, w oparciu o dane gromadzone w rejestrze PESEL, weryfikuje dane osobowe deponentów ujęte w systemach wyliczania. Dokonywana przez BFG weryfikacja obejmuje potwierdzenie zgodności przekazanych danych z danymi zgromadzonymi w rejestrze PESEL, a w przypadku braku zgodności lub niekompletności skutkujących brakiem możliwości identyfikacji deponentów – udostępnienie BFG weryfikowanych danych z rejestru PESEL.

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w prowadzonym systemie wyliczania BFG nie jest uprawniony do podejmowania działań o charakterze władczym, a więc w tym zakresie kontrola ogranicza się jedynie do ustalenia stanu rzeczywistego i porównania go ze stanem obowiązującym. Na podstawie art. 33 ust. 6 u.b.f.g. uprawniono BFG do wystąpienia do Komisji Nadzoru Finansowego o podjęcie czynności kontrolnych lub środków w ramach nadzoru, w zakresie prawidłowości funkcjonowania systemów wyliczania. Zgodnie z art. 33 u.b.f.g. zakres kompetencji KNF obejmuje m.in. sprawowanie nadzoru nad prawidłowością funkcjonowania systemów wyliczania. W ramach nadzoru KNF może stosować środki nadzorcze (*ad personam* oraz *ad rem*), a także nakładać kary pieniężne na podmiot objęty systemem gwarantowania lub osoby odpowiedzialne w tym podmiocie za prawidłowe funkcjonowanie systemu wyliczania. Kwoty wyegzekwowane z tytułu kar pieniężnych KNF odprowadza na rzecz BFG i zasilają one odpowiednio fundusz gwarancyjny banków lub fundusz gwarancyjny kas. Wyżej wymienione fundusze służą do pokrywania zobowiązań BFG z tytułu środków gwarantowanych w podmiotach objętych systemem gwarantowania.

W rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 26 września 2016 r. określono m.in. tryb i sposób kontroli prawidłowości danych zawartych w systemie wyliczania. Z postanowień tego rozporządzenia wynika, że kontrolę prawidłowości danych zawartych w systemach wyliczania, otrzymanych przez BFG na jego żądanie od podmiotów objętych systemem gwarantowania, należy przeprowadzać w siedzibie BFG. Kryteriami tej kontroli są poprawność i kompletność danych niezbędnych do identyfikacji deponentów oraz należnych im kwot środków gwarantowanych. Podmiot kontrolowany obowiązany jest do niezwłocznego udzielania BFG wyjaśnień na temat przekazanych danych, natomiast BFG powinien niezwłocznie przekazać podmiotowi kontrolowanemu pisemną informację o wynikach z przeprowadzonej kontroli.

W przypadku przeprowadzania kontroli w siedzibie podmiotu objętego systemem gwarantowania należy w szczególności sprawdzić poprawność danych zawartych w systemie wyliczania na podstawie dokumentów źródłowych znajdujących się w posiadaniu tego podmiotu, a także stosowania przez ten podmiot definicji deponenta i środków gwarantowanych. Z kontroli przeprowadzonej w siedzibie podmiotu kontrolowanego BFG sporządza protokół, który podpisują osoby uprawnione do reprezentowania tego podmiotu w terminie 7 dni od dnia przedstawienia go do

podpisu. Podmiot kontrolowany, w terminie 14 dni od dnia otrzymania pisemnej informacji o wynikach kontroli albo od dnia podpisania protokołu kontroli, informuje w formie pisemnej BFG o podjętych działaniach, mających na celu usunięcie wskazanych nieprawidłowości.

W 2017 r. BFG przeprowadził ogółem 170 kontroli systemu wyliczania, w tym 158 kontroli w siedzibie BFG oraz 12 kontroli w siedzibach podmiotów objętych systemem gwarantowania. Najwięcej kontroli dotyczyło banków spółdzielczych (106 kontroli) oraz SKOK (56 kontroli), natomiast w bankach komercyjnych przeprowadzono 8 kontroli. W szczególności kontrolą objęto poprawność danych w systemach wyliczania oraz dostosowanie systemów wyliczania do obowiązujących wymagań w kwestii zakresu danych, sposobu ich prezentacji oraz odpowiednich oznaczeń danych, związanych ze zmianami w 2016 r. podstaw prawnych funkcjonowania BFG¹³.

Celem kontroli systemu wyliczania, sprawowanej przez BFG, jest również poprawność sporządzonej listy deponentów. W tym przypadku ustawodawca nie wskazuje w sposób ogólny podmiotu kontrolującego, tzn. BFG, lecz wprost kompetencje kontrolne przyporządkowuje jego organowi wykonawczemu, tzn. Zarządowi BFG. Lista deponentów poddawana jest bieżącej kontroli, obejmującej w szczególności dane deponentów. Weryfikacja listy deponentów następuje według stanu na dzień spełnienia warunku gwarancji¹⁴, albo na dzień określony w decyzji BFG o zawieszeniu działalności banku krajowego w restrukturyzacji lub SKOK w restrukturyzacji, jeżeli jest to niezbędne do zastosowania instrumentów przymusowej restrukturyzacji.

Ustawodawca nie jest jednak konsekwentny w określaniu podmiotu kontrolującego w treści przepisu art. 42 u.b.g.f. W art. 42 ust. 1 tej ustawy wskazano na Zarząd BFG, jako podmiot uprawniony do sprawowania kontroli listy deponentów, natomiast w art. 42 ust. 3-5 u.b.g.f, podobnie jak w innych przepisach cytowanej ustawy, ogólnie wymieniono BFG jako podmiot uprawniony do wykonywania tej kontroli. Jest ona realizowana przez BFG w oparciu o dane gromadzone w rejestrze PESEL i polega na weryfikacji danych osobowych deponentów ujętych w systemach wyli-

13 Raport roczny Bankowego Funduszu Gwarancyjnego, Warszawa 2018, s. 22.

14 W odniesieniu do banku krajowego oraz SKOK dniem spełnienia warunku gwarancji jest dzień zawieszenia ich działalności wskazany w decyzji KNF i ustanowienia zarządu komisarycznego, o ile nie został on ustanowiony wcześniej, oraz wystąpienia do właściwego sądu z wnioskiem o ogłoszenie upadłości lub dzień wystąpienia przez BFG do właściwego sądu z wnioskiem o ogłoszenie upadłości. W przypadku oddziału banku zagranicznego dniem spełnienia warunku gwarancji jest dzień wydania przez sąd postanowienia o uznaniu orzeczenia o wszczęciu zagranicznego postępowania upadłościowego dotyczącego banku zagranicznego, który prowadzi działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w formie oddziału, albo dzień wszczęcia postępowania upadłościowego obejmującego majątek banku zagranicznego położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

czania. Dokonywana przez BFG weryfikacja obejmuje potwierdzenie zgodności przekazanych danych z podmiotu objętego systemem gwarantowania z danymi zgromadzonymi w rejestrze PESEL, a w przypadku braku zgodności lub niekompletności, skutkujących brakiem możliwości identyfikacji deponentów – udostępnienie BFG weryfikowanych danych z rejestru PESEL. O nieprawidłowościach ujawnionych w toku kontroli BFG niezwłocznie zawiadamia KNF oraz wzywa podmiot uprawniony do reprezentacji upadłego (np. zarząd komisaryczny, likwidatora) do ich usunięcia. Kontrola prawidłowości sporządzenia listy deponentów jest istotna z punktu widzenia określenia wysokości zobowiązań BFG wobec deponentów. Lista deponentów stanowi podstawowy dokument, na podstawie którego dokonywany jest zwrot środków deponentom¹⁵.

Do zakresu kompetencji BFG należy również sprawowanie bieżącej kontroli dokonywania wypłat środków gwarantowanych przez uprawnionego do reprezentacji upadłego podmiotu, który był objęty systemem gwarantowania. Zarząd BFG zawiera umowę z uprawnionym do reprezentacji o dokonanie wypłaty środków gwarantowanych, przy czym powinien uwzględniać konieczność zapewnienia: ochrony interesów deponentów, terminowości wypłat, a także odpowiedniego poziomu kosztów przewidzianych do poniesienia w celu wypłaty środków gwarantowanych. W przypadku ujawnienia nieprawidłowości w procedurze dokonywania wypłat środków gwarantowanych BFG niezwłocznie zawiadamia KNF oraz wzywa podmiot uprawniony do reprezentacji do ich usunięcia. Możliwość wezwania do określonego zachowania się, polegającego na usunięciu ujawnionych nieprawidłowości, wykracza poza typowe uprawnienia kontrolne¹⁶.

Konkludując, ustalenia kontrolne BFG w odniesieniu do systemu wyliczania mogą stanowić podstawę do następujących jego działań:

- zakończenia postępowania kontrolnego w przypadku stwierdzenia prowadzenia systemu wyliczania w sposób zgodny z obowiązującymi przepisami;
- złożenia wniosku do KNF o potrzebie podjęcia działań nadzorczych przez organ nadzoru.

Ponadto, w wyniku działań KNF może nastąpić zwiększenie zasobów pieniężnych BFG w związku z uzyskaniem wpływów z tytułu kar pieniężnych wymierzonych przez KNF za nieprawidłowo prowadzony system wyliczania w podmiocie objętym systemem gwarantowania.

15 P. Zawadzka, (w:) P. Zawadzka, P. Zimmerman, R. Sura, Ustawa o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji. Komentarz, Warszawa 2017, s. 151.

16 Z. Ofiarski, Prawo bankowe, Warszawa 2017, Komentarz do art. 42, s. 560.

3. Kontrola prawidłowości wykorzystania pomocy i wsparcia w zakresie restrukturyzacji SKOK

Do zadań BFG w zakresie restrukturyzacji SKOK, w których powstało niebezpieczeństwo niewypłacalności, zgodnie z art. 5 ust. 2 u.b.f.g., należy m.in. udzielanie im zwrotnej pomocy finansowej oraz udzielanie wsparcia podmiotom przejmującym SKOK, przejmującym wybrane prawa majątkowe lub wybrane zobowiązania SKOK lub nabywcom przedsiębiorstwa SKOK w likwidacji, jego zorganizowanej części lub wybranych praw majątkowych. Kontrola ze strony BFG podlega wykorzystanie tej pomocy oraz wsparcia. Wraz z wykonywaniem kontroli BFG powinien monitorować sytuację ekonomiczno-finansową i system zarządzania SKOK korzystającej z pomocy finansowej oraz podmiotu, któremu udzielił wsparcia. Monitorowanie jest formą kontroli, która polega przede wszystkim na prowadzeniu obserwacji¹⁷. Według stanu na koniec 2017 r. procesem monitorowania objęte były: 3 banki komercyjne (korzystające ze wsparcia w związku z przejęciem pięciu kas), 1 bank spółdzielczy, w którym BFG w latach 2014-2017 udzielił wsparcia w związku z procesem restrukturyzacji SKOK. W ramach monitorowania banków korzystających ze wsparcia, BFG do końca 2017 r. zaakceptował wszystkie prawidłowo przedstawione w ciągu roku sprawozdania dotyczące umów gwarancji pokrycia strat. Ponadto, BFG przeprowadził kontrole w 3 bankach. Przedmiotem kontroli była prawidłowość realizacji warunków umów wsparcia, jakość zarządzania przejętymi prawami majątkowymi oraz informacji przekazywanych w raportach rozliczeniowych z księgami banków. W wyniku kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości mających wpływ na realizację umów oraz ich rozliczenia¹⁸.

Stosownie do postanowień art. 8 pkt 9 u.b.f.g. Rada BFG, na wniosek Zarządu BFG, określa zasady i formy udzielania pomocy i wsparcia oraz dochodzenia zwrotu środków z tytułu udzielenia pomocy lub wsparcia w związku z restrukturyzacją SKOK¹⁹. W art. 259 ust. 2 u.b.f.g. nałożono na BFG obowiązek konsultowania z KNF działań w zakresie restrukturyzacji SKOK oraz obowiązków nakładanych na SKOK.

Zakres udzielanej przez BFG dla SKOK „zwrotnej pomocy finansowej” został wyznaczony w art. 260 u.b.f.g. i obejmuje pożyczki, gwarancje lub poręczenia dla SKOK. Pomoc udzielana przez BFG ma charakter celowy, ponieważ może być wykorzystana wyłącznie na usunięcie niebezpieczeństwa niewypłacalności SKOK. Ustawodawca wyraźnie zastrzega, że pożyczka udzielana dla SKOK może być zaliczona wyłącznie do funduszy własnych SKOK. Przed udzieleniem zwrotnej pomocy finansowej BFG przeprowadza wstępną kontrolę, polegającą w szczególności na zapozna-

17 M. Bańko (red.), *Wielki słownik wyrazów obcych PWN*, Warszawa 2003, s. 841.

18 Raport roczny Bankowego Funduszu Gwarancyjnego, Warszawa 2018, s. 35.

19 Uchwała nr 61/2017 Rady BFG z dnia 28 lipca 2017 r. w sprawie określenia zasad i form udzielania pomocy i wsparcia oraz dochodzenia zwrotu środków z tytułu udzielenia pomocy lub wsparcia w związku z restrukturyzacją spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych.

niu się i akceptacji przez Zarząd BFG wyników badania sprawozdania finansowego dotyczącego działalności SKOK wnioskującej o taką pomoc. Stosownie do postanowień § 9 uchwały nr 61/2017 Rady BFG udzielenie pomocy finansowej przez BFG może być uzależnione od wyników wizytacji przeprowadzonej w SKOK, mającej na celu w szczególności uzupełnienie lub weryfikację danych niezbędnych do analizy sytuacji ekonomiczno-finansowej kasy. Ponadto Zarząd BFG:

- zapoznaje się z pozytywną opinią KNF o programie postępowania naprawczego w SKOK,
- analizuje, czy wysokość wnioskowanej przez SKOK pomocy nie będzie wyższa od łącznej maksymalnej kwoty z tytułu gwarancji w tej kasie, liczonej jako suma środków gwarantowanych na rachunkach deponentów kasy,
- weryfikuje, czy dotychczasowe fundusze własne SKOK wykorzystano na pokrycie jej strat,
- bada, czy zabezpieczenie wierzytelności z tytułu udzielonej pomocy gwarantuje zwrot pełnej jej kwoty wraz z odsetkami.

Uprawnienia do wykonywania monitoringu przez BFG, związane z udzieloną zwrotną pomocą finansową, określono w art. 263 ust. 1 u.b.f.g. Ustawodawca zobowiązał SKOK, korzystającą z pomocy BFG, do udzielania na żądanie BFG informacji niezbędnych do wykonywania przez BFG kontroli prawidłowości wykorzystania pomocy oraz monitorowania sytuacji ekonomiczno-finansowej i systemu zarządzania SKOK.

Restrukturyzacja SKOK może również polegać na udzielaniu przez BFG wsparcia podmiotom przejmującym SKOK, przejmującym wybrane prawa majątkowe lub wybrane zobowiązania SKOK lub nabywcom przedsiębiorstwa SKOK w likwidacji, jego zorganizowanej części lub wybranych praw majątkowych. Formy wsparcia wymieniono w art. 264 ust. 2 u.b.f.g. i są one następujące:

- objęcie akcji banku przejmującego;
- udzielenie pożyczki lub gwarancji;
- udzielenie gwarancji całkowitego lub częściowego pokrycia strat wynikających z ryzyka związanego z przejmowanymi lub nabywanymi prawami majątkowymi lub przejmowanymi zobowiązaniami;
- udzielenie dotacji na pokrycie różnicy między wartością przejmowanych lub nabywanych praw majątkowych i przejmowanych zobowiązań z tytułu środków gwarantowanych na rachunkach deponentów SKOK do wysokości łącznej maksymalnej kwoty z tytułu gwarancji w SKOK stanowiącej sumę środków gwarantowanych na rachunkach deponentów SKOK, w której stwierdzono niebezpieczeństwo niewypłacalności²⁰.

20 Np. dnia 26 lipca 2018 r. Zarząd BFG podjął uchwałę w sprawie udzielenia wsparcia Bankowi BGŻ BNP Paribas S.A. w procesie restrukturyzacji SKOK „Rafineria”, w formie dotacji w kwo-

Zgodnie z postanowieniami Statutu BFG²¹ uzyskania uprzedniej opinii Rady BFG wymaga zaciągnięcia zobowiązania przez BFG, związanego ze świadczeniami tego funduszu dotyczącymi restrukturyzacji SKOK. Formy wsparcia udzielanego przez BFG nie są konkurencyjne wobec siebie i mogą być stosowane odrębnie, jak również dopuszczalne jest jednoczesne stosowanie kilku form wsparcia w tym samym okresie i wobec tego samego podmiotu przejmującego SKOK. Kontrola wstępna, sprawowana przez BFG wobec podmiotu, któremu ma być udzielone wsparcie, zgodnie z art. 265 u.b.f.g. polega na:

- uznaniu przez Zarząd BFG przedstawionych przez przejmującego lub nabywcę wyników badania sprawozdania finansowego dotyczącego działalności SKOK;
- zapoznaniu się przez Zarząd BFG z treścią pozytywnej opinii KNF o celowości przejęcia i braku zagrożenia dla bezpieczeństwa środków deponentów gromadzonych w SKOK oraz w przejmującym lub nabywającym banku lub SKOK;
- ustaleniu, że wysokość środków zaangażowanych przez BFG we wsparcie przejmującego lub nabywcy nie będzie wyższa niż łączna maksymalna kwota z tytułu gwarancji w SKOK, liczona jako suma środków gwarantowanych na przejmowanych rachunkach deponentów tej SKOK;
- ustaleniu, czy wykorzystano dotychczasowe fundusze własne przejmowanej lub likwidowanej SKOK na pokrycie jej strat;
- ustaleniu, czy zabezpieczenie wierzytelności gwarantuje zwrot pełnej kwoty wsparcia wraz z odsetkami w przypadku wsparcia w formie pożyczki lub gwarancji.

Zakres kontroli bieżącej BFG udzielonego wsparcia określono w art. 266 u.b.f.g., zgodnie z którym podmiot korzystający ze wsparcia BFG jest obowiązany udzielać na żądanie BFG informacji niezbędnych do oceny ryzyka zwrotu udzielonego wsparcia lub strat związanych z nabywanymi lub przejmowanymi prawami majątkowymi lub zobowiązaniami. Z cytowanego przepisu wynika, że częstotliwość udostępniania informacji oraz ich przedmiotowy zakres określa BFG. Należy jednak podkreślić, że przedmiot (treść) żądanych informacji powinien być związany z dokonywaną przez BFG wyżej wskazaną oceną.

cie 41.082.000 zł na pokrycie różnicy między wartością bilansową przejmowanych praw majątkowych a wartością bilansową przejmowanych zobowiązań z tytułu środków gwarantowanych, a także gwarancji pokrycia strat wynikających z przejętych praw majątkowych, zakładającej udział BFG w przychodach z praw majątkowych objętych gwarancją, <https://www.bfg.pl> (data dostępu: 20.09.2018 r.).

21 Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 stycznia 2017 r. w sprawie nadania statutu Bankowemu Funduszowi Gwarancyjnemu (Dz.U. z 2017 r. poz. 203).

4. Czynności kontrolne BFG dotyczące instytucji pomostowej tworzonej w ramach przymusowej restrukturyzacji

Implementując postanowienia dyrektywy 2014/59/UE wprowadzono do ustawy o BFG rozwiązania dotyczące prowadzenia przymusowej restrukturyzacji, którą można porównać do zarządzania kryzysowego podmiotu zagrożonego niewypłacalnością. Realizowana jest w odniesieniu do zagrożonego podmiotu, który nie spełnia warunków prowadzenia działalności, a jego ewentualna upadłość mogłaby poważnie negatywnie wpłynąć na klientów tego podmiotu oraz zakłócić funkcjonowanie rynku finansowego lub gospodarki.

Przymusowa restrukturyzacja obejmuje wiele różnych działań, np. tworzenie planów przymusowej restrukturyzacji, umarzanie lub konwersję zobowiązań, tworzenie instytucji pomostowych. Zgodnie z art. 2 pkt 26 u.b.f.g. instytucja pomostowa to podmiot, którego jedynym akcjonariuszem lub podmiotem dominującym jest BFG. Tworzona jest w celu przeniesienia na nią praw udziałowych podmiotu w restrukturyzacji, jego przedsiębiorstwa albo praw majątkowych lub zobowiązań podmiotu w restrukturyzacji w celu kontynuowania w całości lub części działalności prowadzonej przez podmiot w restrukturyzacji. Działalność instytucji pomostowej jest ograniczona w aspekcie czasowym, ponieważ jej przedsiębiorstwo, akcje albo udziały powinny być zbyte w okresie 2 lat od dnia rozpoczęcia działalności, ale BFG w ustawowo wymienionych przypadkach może ten termin przedłużyć o 1 rok.

Na etapie prac legislacyjnych, dotyczących projektu ustawy o BFG, krytycznie oceniono rozwiązania prawne kształtujące różne funkcje BFG. W szczególności uznano, że nie gwarantowały one, wymaganej przez art. 3 ust. 3 dyrektywy 2014/59/UE, niezależności operacyjnej i strukturalnej unikania konfliktów interesów między poszczególnymi funkcjami BFG. Podkreślono, że Rada BFG oraz Zarząd BFG zostały upoważnione do podejmowania działań, w tym wydawania decyzji, dotyczących zarówno gwarantowania depozytów, jak też przymusowej restrukturyzacji. Nie wyznaczono w ramach BFG odrębnych organów, które miałyby realizować wyłącznie jedną z wymienionych jego funkcji. Uznano, że może to potencjalnie prowadzić do występowania konfliktu interesów między funkcjami (działaniami) BFG w obu wymienionych obszarach²². Problemu tego nie rozwiązano, a jest on również zauważalny w kontekście tworzenia instytucji pomostowej przez BFG oraz jej funkcjonowania, w tym poddania kontroli ze strony BFG.

Bankowy Fundusz Gwarancyjny wprost nie został w ustawie upoważniony do wykonywania kontroli działalności instytucji pomostowej, ale zgodnie z art. 194 ust. 1 u.b.f.g. pracownicy BFG lub osoby wskazane przez BFG mogą uczestniczyć w wy-

22 M. Szydło, Opinia prawna w sprawie ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji, „Zeszyty Prawnicze BAS” 2016, nr 1, s. 174.

konywaniu czynności kontrolnych w instytucji pomostowej podejmowanych przez pracowników Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego. Z cytowanego przepisu ustawy wynika, że pracownicy BFG nie mogą samodzielnie przeprowadzać czynności kontrolnych w instytucji pomostowej, lecz jedynie uczestniczyć w wykonywaniu takich czynności przez pracowników Urzędu KNF. Wniosek ten dodatkowo uzasadnia treść art. 194 ust. 2 u.b.f.g., według którego zakres czynności kontrolnych, do których są uprawnieni pracownicy BFG lub osoby przez niego wskazane, określa KNF w uchwale, na wniosek BFG. Czynności kontrolne podejmowane przez pracowników BFG oraz Urzędu KNF są wykonywane po okazaniu legitymacji służbowej oraz doręczeniu upoważnienia wydanego przez Przewodniczącego KNF.

Na podstawie art. 328 u.b.f.g. możliwe jest zawarcie przez BFG z KNF porozumienia o współpracy oraz o wymianie lub przekazywaniu informacji, w którym zostaną określone w szczególności zasady współpracy, zakres wymiany lub przekazywania informacji oraz zasady ochrony tych informacji, a także zasady udziału pracowników BFG w czynnościach kontrolnych w instytucji pomostowej podejmowanych przez pracowników Urzędu KNF.

5. Wnioski końcowe

W opracowaniu wykazano, że działalność kontrolna BFG, w szczególności wykonywana w sektorze bankowym oraz SKOK, jest ściśle związana z podstawowymi zadaniami tego podmiotu, do których należy zaliczyć gwarantowanie ich wypłacalności wobec deponentów oraz podejmowanie postępowań restrukturyzacyjnych (zwykłych i przymusowych) wobec banków krajowych i SKOK. Przyjmuje się, że właśnie realizacja tych zadań przez BFG bezpośrednio wpływa na poziom stabilizacji i bezpieczeństwa krajowego systemu finansowego²³ oraz chroni interesy wszystkich podmiotów tego systemu²⁴. Analiza i ocena obowiązującego ustawodawstwa umożliwiła wyodrębnienie trzech głównych obszarów działalności kontrolnej BFG, a mianowicie: prawidłowości danych zawartych w systemach wyliczania podmiotów objętych systemem gwarantowania, prawidłowości wykorzystania pomocy i wsparcia w zakresie restrukturyzacji SKOK, kontroli działalności instytucji pomostowej będącej ważnym instrumentem prowadzenia przymusowej restrukturyzacji podmiotów objętych systemem gwarantowania depozytów. W pierwszym i drugim obszarze BFG sprawuje kontrolę samodzielnie w ustawowo wyznaczonych granicach, nato-

23 Ł. Wojciechowski, Bankowy Fundusz Gwarancyjny jako instytucja bezpieczeństwa finansowego w świetle wybranych aspektów funkcjonowania systemu gwarantowania depozytów, „Zeszyty Naukowe” Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji w Lublinie 2016, nr 1, s. 20.

24 I. Kropacz, Stabilność systemu finansowego i bezpieczeństwo polskiego systemu gwarantowania depozytów, „Finanse i Prawo Finansowe” 2017, nr 4, s. 18.

miast w obszarze trzecim kontrolę może wykonywać wspólnie z KNF i w zakresie określonym przez KNF.

Działania kontrolne wykonywane przez BFG wpisują się w ogólną misję tego podmiotu, którą jest podejmowanie działań na rzecz stabilności krajowego systemu finansowego. Zebrane w toku kontroli informacje służą nie tylko wykonywaniu ustawowo określonych zadań własnych BFG, ale również są wykorzystywane przez podmioty funkcjonujące w ramach Komitetu Stabilności Finansowej do wykonywania nadzoru makroostrożnościowego oraz – w razie zaistnienia takiej konieczności – do zarządzania kryzysowego. W wyniku weryfikacji przyjętej hipotezy można stwierdzić, że kontrola wykonywana przez BFG jest standardową kontrolą pozbawioną instrumentów władczych, z których mogłyby korzystać organy BFG (rada lub zarząd). W razie stwierdzenia nieprawidłowości w działalności kontrolowanych podmiotów BFG występuje do KNF o podjęcie odpowiednich środków nadzorczych lub zastosowanie kar pieniężnych.

BIBLIOGRAFIA

- Chochowski K., Status prawny Bankowego Funduszu Gwarancyjnego. Studium administracyjno-prawne, Tarnobrzeg 2010.
- Kosieradzka E., Bankowy Fundusz Gwarancyjny – podstawowa instytucja zapewnienia bezpieczeństwa finansowego i stabilności systemu bankowego w Polsce, „Studia Iuridica Lublinensia” 2004, nr 4.
- Kropacz I., Stabilność systemu finansowego i bezpieczeństwo polskiego systemu gwarantowania depozytów, „Finanse i Prawo Finansowe” 2017, nr 4.
- Ofiarski Z., Prawo bankowe, Warszawa 2017.
- Sura R., Bankowy Fundusz Gwarancyjny jako podmiot administrujący, Lublin 2013.
- Sura R., Komentarz do art. 29, (w:) P. Zawadzka, P. Zimmerman, R. Sura, Ustawa o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji. Komentarz, Warszawa 2017.
- Szydło M., Opinia prawna w sprawie ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji, „Zeszyty Prawnicze BAS” 2016, nr 1.
- Wojciechowski Ł., Bankowy Fundusz Gwarancyjny jako instytucja bezpieczeństwa finansowego w świetle wybranych aspektów funkcjonowania systemu gwarantowania depozytów, „Zeszyty Naukowe” Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji w Lublinie 2016, nr 1.
- Zawadzka P., Komentarz do art. 42, (w:) P. Zawadzka, P. Zimmerman, R. Sura, Ustawa o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji. Komentarz, Warszawa 2017.
- Zimmerman P., Medyński M., Ustawa o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji – wielkie zmiany i ich przyczyny, „Monitor Prawa Bankowego” 2017, nr 2.

Adam Piotr Chociej

Uniwersytet w Białymstoku

adam.chociej@consolator.com.pl

<https://orcid.org/0000-0001-9184-9146>

Received: 28.02.2019

Accepted: 29.04.2019

Piotr Woltanowski

Uniwersytet w Białymstoku

piotrwoitanowski@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0002-2154-3587>

Kontrola realizacji programów operacyjnych przez Instytucje Zarządzające w kontekście ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej

Control Over the Implementation of Operational Programs by Managing Authorities in the Context of the Protection of the Financial Interests of the European Union

Abstract: The protection of the Union's financial interests takes place on many levels. It covers EU expenditure and revenues and involves both EU and national institutions. Among the institutions protecting the EU financial interests in expenditure, the managing authorities of operational programs play an important role, as they first have contact with beneficiaries of EU funds and are the first to verify the documents they submit, including applications for payment. During the verification process, irregularities or fraud affecting the Union's financial interests may be found. The Member States are obliged to inform the European Commission of any irregularities or fraud discovered. In recent years irregularities in the area of cohesion policy have contributed the most to irregularities reported to the European Commission. This study will analyze the legal bases of controls carried out by the managing authorities and statistical data on irregularities and frauds reported by Poland to the European Commission in 2013-2017.

Keywords: European Union, irregularities, fraud, managing authority

Słowa kluczowe: Unia Europejska, nieprawidłowości, nadużycia, instytucja zarządzająca

1. Wprowadzenie

Zgodnie z art. 325 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹ za ochronę interesów finansowych Unii wspólnie ponoszą odpowiedzialność Unia Europejska i państwa członkowskie. Warto zwrócić uwagę, że państwa członkowskie zarządzają ok. 74% wydatków Unii², bardzo istotne jest więc zapewnienie odpowiednich mechanizmów kontroli wydatkowania środków unijnych, zapobiegających powstawaniu nieprawidłowości w tym zakresie. Niniejszy artykuł ma na celu analizę aktualnych ram prawnych kontroli wykonywanych przez Instytucje Zarządzające programami operacyjnymi w obszarze polityki spójności w kontekście wykrywania nieprawidłowości i nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii na tle innych państw członkowskich. W opracowaniu do analizy danych statystycznych oraz sprawozdań Komisji na temat ochrony interesów finansowych UE wykorzystana zostanie metoda statystyczno-dokumentacyjna, natomiast w celu analizy aktów prawnych regulujących zagadnienia kontroli realizowanych przez Instytucje Zarządzające wykorzystana zostanie metoda oparta o badania niereaktywne.

2. Podstawy prawne kontroli wykonywanych przez Instytucje Zarządzające

Ogólne zasady kontroli środków finansowych pochodzących z Unii Europejskiej w perspektywie finansowej na lata 2014-2020 określa Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r.³ Rozporządzenie to zobowiązało państwa członkowskie do ustanowienia systemu zarządzania i kontroli programów operacyjnych. Zgodnie z art. 72 rozporządzenia, system zarządzania i kontroli powinien zapewniać m.in.:

- określenie funkcji poszczególnych podmiotów zaangażowanych w kontrolę, jak również podział funkcji w obrębie tych podmiotów;

1 Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej – wersja skonsolidowana (Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012 r.).

2 Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady, 29. sprawozdanie roczne dotyczące ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej i zwalczania nadużyć finansowych (2017 r.), COM(2018) 553 final.

3 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 (Dz. Urz. UE L 347/320 z 20.12.2013 r.).

- rozwiązania w zakresie audytu funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli;
- systemy i procedury w celu zapewnienia właściwej ścieżki audytu;
- zapobieganie nieprawidłowościom, w tym nadużyciom finansowym, ich wykrywanie i korygowanie oraz odzyskiwanie kwot nienależnie wypłaconych wraz z odsetkami z tytułu zwrotu tych kwot po terminie.

Jak wynika z powyższych zapisów, obowiązki państw członkowskich sprowadzają się przede wszystkim do ustanowienia i zapewnienia funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli oraz prowadzenie działań związanych z zapobieganiem i wykrywaniem nieprawidłowości oraz korygowaniem i odzyskiwaniem nieprawidłowo wypłaconych kwot oraz informowaniem o nieprawidłowościach Komisji⁴.

W Polsce w celu realizacji postanowień Rozporządzenia 1303/2013 przyjęta została ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020⁵. Zgodnie z rozporządzeniem 1303/2013 i powyższą ustawą system instytucjonalny zarządzający każdym z programów operacyjnych tworzą instytucja zarządzająca (IZ), instytucja audytowa (IA) i instytucja certyfikująca (IC). Ustawa w art. 5 ust. 1 upoważniła Ministra właściwego do spraw rozwoju regionalnego do wydania wytycznych dotyczących m.in. kontroli realizacji programów operacyjnych, kwalifikowalności wydatków oraz nakładanych korekt w ramach programów operacyjnych. Aktualnie obowiązujące wytyczne w zakresie kontroli realizacji programów operacyjnych na lata 2014-2020 wydane zostały przez Ministra Inwestycji i Rozwoju w dniu 3 marca 2018 r.⁶ Procedury postępowania w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości określają wydane w dniu 3 grudnia 2018 r. przez Ministra Inwestycji i Rozwoju wytyczne w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków oraz zgłaszania nieprawidłowości w ramach programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020⁷.

Analizując system kontroli funduszy strukturalnych w perspektywie finansowej 2014-2020 można zgodzić się z podziałem zaproponowanym przez P. Krzykowskiego na trzy niezależne od siebie elementy⁸:

4 Takie same zadania spoczywały na państwach członkowskich w poprzedniej perspektywie finansowej na lata 2007-2013. Zob. szerzej J. Łacny, *Ochrona interesów finansowych w dziedzinie polityki spójności*, Warszawa 2010, s. 161 i nast.

5 Dz.U. z 2014 r. poz. 1146 ze zm.

6 Wytyczne w zakresie kontroli realizacji programów operacyjnych na lata 2014-2020, MR/2014-2010/17(02).

7 Wytyczne w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków oraz zgłaszania nieprawidłowości w ramach programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020, MliR/2014-2020/22(02).

8 P. Krzykowski, *Nieprawidłowości przy realizacji projektów współfinansowanych ze środków unijnych w perspektywie finansowej 2014-2020*, Olsztyn 2016, s. 111-112.

- kontrole stałe realizowane przez Instytucje Zarządzające, które na mocy uregulowań unijnych i krajowych są odpowiedzialne za prawidłowe wdrażanie programów operacyjnych;
- kontrole wrywkowe – przeprowadzane przez organy kontroli nie uczestniczące w systemie wdrażania programów operacyjnych i funkcjonalnie niezależne od IZ. Kontrole te polegają na wrywkowym sprawdzeniu poniesionych przez beneficjentów wydatków. W Polsce kontrole wrywkowe przeprowadzane są przez Krajową Administrację Skarbową;
- kontrole wykonywane przez upoważnione instytucje Unii Europejskiej oraz instytucje krajowe nieuczestniczące bezpośrednio we wdrażaniu funduszy strukturalnych. Jako instytucje unijne posiadające uprawnienia do przeprowadzania kontroli wykorzystania środków unijnych należy wymienić Komisję Europejską, Europejski Urząd ds. Zwalczenia Nadużyć Finansowych (OLAF) oraz Europejski Trybunał Obrachunkowy. Instytucje krajowe mające uprawnienia kontrolne w tym zakresie to przede wszystkim Najwyższa Izba Kontroli (w zakresie gospodarowania środkami publicznymi, do których ustawa o finansach publicznych zalicza środki pochodzące z budżetu Unii) oraz Prezes Urzędu Zamówień Publicznych.

J. Łacny system kontroli wydatkowania środków unijnych przedstawia obrazowo w formie piramidy, której podstawę tworzą kontrole wykonywane przez państwa członkowskie – kontrole zarządcze wykonywane na poziomie beneficjenta przez instytucje zarządzające. Powyżej nich umiejscawia dokonywaną przez instytucję certyfikującą certyfikację wydatków, które mają być zrefundowane ze środków budżetu Unii w ramach płatności okresowych, a jeszcze wyżej krajowe audyty operacji i audyty systemów zarządzania wykonywane przez instytucję audytową. Nad kontrolami krajowymi umieszcza kontrole wykonywane przez Komisję – w zakresie audytów systemu zarządzania i kontroli prowadzonych przez dyrekcje generalne Komisji oraz dochodzenia administracyjne prowadzone przez OLAF. Wierzchołek tej piramidy stanowią kontrole wykonania budżetu Unii wykonywane przez Europejski Trybunał Obrachunkowy⁹.

Główny ciężar kontroli prawidłowości wydatkowania środków unijnych w ramach funduszy strukturalnych spoczywa na Instytucjach Zarządzających. Wytoczne w zakresie kontroli¹⁰ w rozdziale 3 przewidują, iż IZ realizują:

- kontrole systemowe;

9 J. Łacny, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 337.

10 Wytoczne w zakresie kontroli realizacji programów operacyjnych na lata 2014-2020, MR/2014-2010/17(02).

- weryfikację wydatków (w tym weryfikację wniosków o płatność beneficjenta, kontrole w miejscu realizacji projektu lub siedzibie beneficjenta oraz kontrole krzyżowe);
- kontrole na zakończenie realizacji projektu;
- kontrole trwałości projektu.

W praktyce podczas każdej kontroli może dojść do stwierdzenia uchybień, co w zależności od wagi i rozmiaru uchybienia powoduje konieczność podjęcia określonych działań. W szczególności podczas kontroli mogą zostać stwierdzone nieprawidłowości lub nadużycia, które naruszają interesy finansowe Unii. Wytyczne w zakresie korygowania i odzyskiwania nieprawidłowości¹¹ rozróżniają nieprawidłowość indywidualną i nieprawidłowość systemową. W świetle rozdziału 3 wytycznych jako nieprawidłowość indywidualną należy rozumieć każde naruszenie prawa unijnego lub prawa krajowego dotyczące stosowania prawa unijnego wynikające z działania lub zaniechania podmiotu gospodarczego zaangażowanego we wdrażanie funduszy polityki spójności, które ma lub może mieć szkodliwy wpływ na budżet Unii poprzez obciążenie budżetu Unii nieuzasadnionym wydatkiem. W odróżnieniu od nieprawidłowości indywidualnej nieprawidłowość systemowa jest w Wytycznych definiowana jako mająca charakter powtarzalny, o wysokim prawdopodobieństwie wystąpienia w podobnych rodzajach projektów i jednocześnie taka, która jest konsekwencją istnienia poważnych defektów w skutecznym funkcjonowaniu systemu zarządzania i kontroli. Wytyczne szczegółowo definiują także pojęcie nadużycia finansowego, określając je w rozdziale 3 ust. 1 lit. d jako umyślne działanie lub zaniechanie dotyczące:

- wykorzystania lub przedstawienia fałszywych, nieścisłych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów w celu przeniewierzenia lub bezprawnego zatrzymania środków z budżetu ogólnego Unii lub budżetów zarządzanych przez Unię lub w jej imieniu;
- nieujawnienia informacji z naruszeniem szczególnego obowiązku w tym samym celu;
- niewłaściwego wykorzystania takich środków w celu innym niż ten, na który zostały pierwotnie przyznane¹².

11 Wytyczne w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków oraz zgłaszania nieprawidłowości w ramach programów operacyjnych polityki spójności na lata 2014-2020, MiiR/2014-2020/22(02).

12 Warto zaznaczyć, że definicja nadużyć określona została w Dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2017/1371 z dnia 5 lipca 2017 r. w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii, Dz. Urz. UE 28.07.2017 r., L 198/29. Pojęcie nieprawidłowości jest natomiast zdefiniowane w Rozporządzeniu Rady (WE, Euratom) nr 2988/95 z dnia 18 grudnia 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich, Dz. Urz. WE L 312/1 z 23.12.1995 r. Rozróżnienie pomiędzy pojęciami nieprawidłowości i nadużycia bardzo czytelnie przedstawia Europejski Trybunał Obrachunkowy w sprawozdaniu

Sposób postępowania z nieprawidłowościami zależy od momentu, w którym zostały stwierdzone. Wytyczne w rozdziale 6 wyróżniają postępowania w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości przed podpisaniem umowy o dofinansowanie projektu, stwierdzenia nieprawidłowości przed zatwierdzeniem wniosku beneficjent o płatność oraz po zatwierdzeniu wniosku o płatność.

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości przed podpisaniem umowy o dofinansowanie instytucja Zarządzająca wstrzymuje podpisanie umowy do czasu wyjaśnienia sprawy, a w przypadku stwierdzenia nadużycia – odstępuje od podpisania umowy. Jeśli stwierdzona nieprawidłowość jest niewielka w stosunku do całości wydatków umowa może być podpisana, z tym jednak zastrzeżeniem, że nieprawidłowe wydatki nie mogą być uznane za kwalifikowalne.

W przypadku jeśli nieprawidłowości zostaną stwierdzone podczas realizacji projektu, podejmowane są przede wszystkim działania zmierzające do odzyskania nieprawidłowo wydatkowanych kwot. W tym celu, w zależności od etapu, na którym stwierdzono zaistnienie nieprawidłowości Instytucja Zarządzająca może m.in. nałożyć korektę finansową, pomniejszyć wartość kolejnych płatności czy wezwać do zwrotu niekwalifikowalnego wydatku.¹³ O stwierdzonych nieprawidłowościach państwa członkowskie mają także obowiązek informować Komisję Europejską.

Zgodnie z postanowieniami rozdziału 14 wytycznych w zakresie sposobu korygowania i odzyskiwania nieprawidłowych wydatków, obligatoryjnie do Komisji Europejskiej zgłaszane są nieprawidłowości, w których:

- wkład z funduszy polityki spójności w ramach danej nieprawidłowości przekracza 10 tys. euro, a były one przedmiotem pierwszego ustalenia administracyjnego lub sądowego;
- niezależnie od jej wymiaru finansowego, jeżeli mogą mieć następstwa wykraczające poza terytorium Polski – przypadki takie lub podejrzenie ich wystąpienia są niezwłocznie zgłaszane Komisji, ze wskazaniem innych państw członkowskich, których dotyczy nieprawidłowość;
- Komisja Europejska przedstawiła pisemny wniosek o informację w odniesieniu do danej nieprawidłowości lub grupy nieprawidłowości.

specjalnym 01/2019, stanowiąc w punktach 01 i 03: „Ogólnie pojęcie nadużycia finansowego odnosi się do wszelkiego umyślnego działania lub zaniechania, które ma na celu oszukanie osób trzecich i skutkuje stratami po stronie ofiary oraz korzyścią dla sprawcy. Przykładowo, jeśli odbiorca dotacji usiłuje umyślnie wprowadzić w błąd podmiot przyznający finansowanie, aby ubiegać się o zwrot nieuzasadnionych, zawyżonych wydatków, stanowi to nadużycie finansowe. (...) Nieprawidłowość jest pojęciem szerszym niż nadużycie finansowe. Definiuje się ją jako wszelkie naruszenie prawa, które spowodowało lub mogło spowodować szkodę w budżecie UE. Jeśli takie naruszenie prawa popełniono umyślnie, stanowi ono nadużycie finansowe. W związku z tym nadużycia finansowe od nieprawidłowości odróżnia działanie sprawcy w złej wierze”

13 Szerzej W. Krzykowski, Nieprawidłowości..., *op. cit.*, s. 145 i n.

Analizując dane dotyczące zgłaszanych przez państwa członkowskie nieprawidłowości, które publikowane są przez Komisję w rocznych sprawozdaniach należy mieć na uwadze, że państwa członkowskie prowadzą sprawozdawczość na różne sposoby. Komisja wydała wprawdzie kilka wytycznych w tej sprawie¹⁴, jednak w dalszym ciągu organy państw członkowskich w różny sposób interpretują pojęcia „podejrzenie popełnienia nadużycia finansowego” czy „pierwsze ustalenie administracyjne lub sądowe”¹⁵. Definicje te są istotne z punktu widzenia ustalenia momentu, w którym nieprawidłowości powinny być zgłoszone jako podejrzenie popełnienia nadużycia. Dla przykładu, niektóre państwa (Hiszpania, Luksemburg, Węgry, Malta, Słowenia, Słowacja) kwalifikują nieprawidłowości jako podejrzenia nadużycia finansowego dopiero po ostatecznym prawomocnym wyroku sądu. Polska (podobnie jak Niemcy, Belgia, Dania, Grecja, Łotwa, Rumunia, Finlandia) o podejrzeniu wystąpienia nadużycia finansowego informuje Komisję po wydaniu aktu oskarżenia¹⁶. Taka sytuacja jest bardzo niekorzystna z punktu widzenia oceny skali występujących w poszczególnych krajach nieprawidłowości i nadużyć. Utrudnia przeprowadzenie rzetelnej analizy ryzyka, jak również planowanie strategii zwalczania nadużyć.

Z zastrzeżeniem uwag dotyczących niejednolitej praktyki w zakresie zgłaszania nadużyć i nieprawidłowości przez państwa członkowskie, poniżej zaprezentowane zostaną dane dotyczące nieprawidłowości zgłaszanych przez Polskę na tle innych państw członkowskich. Do analiz przyjęto dane publikowane przez Komisję w rocznych sprawozdaniach Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady o ochronie interesów finansowych Unii Europejskiej¹⁷.

14 M.in. Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/1970 z dnia 8 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 przepisami szczegółowymi dotyczącymi zgłaszania nieprawidłowości w odniesieniu do Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego; Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/1971 z dnia 8 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 przepisami szczegółowymi dotyczącymi zgłaszania nieprawidłowości w odniesieniu do Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji oraz Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich i uchylające rozporządzenie Komisji (WE) nr 1848/2006; Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/1973 z dnia 8 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 514/2014 przepisami szczegółowymi dotyczącymi zgłaszania nieprawidłowości w odniesieniu do Funduszu Azylu, Migracji i Integracji oraz instrumentu na rzecz wsparcia finansowego współpracy policyjnej, zapobiegania i zwalczania przestępczości oraz zarządzania kryzysowego.

15 Sprawozdanie specjalne 01/2019 Europejskiego Trybunału Obrachunkowego, Zwalczanie nadużyć finansowych w wydatkowaniu środków UE – konieczne jest podjęcie działań, pkt 25.

16 Załącznik IV do sprawozdania specjalnego 01/2019 Europejskiego Trybunału Obrachunkowego.

17 Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady – Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej – Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie roczne: za 2013 r., COM(2014) 474 final; Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady – Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej – Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie

3. Nieprawidłowości i nadużycia zgłaszane do Komisji Europejskiej przez Polskę na tle nieprawidłowości i nadużyć zgłaszanych przez inne państwa członkowskie

Jak wykazano powyżej, nieprawidłowości wykrywane są w największej mierze przez Instytucje Zarządzające, które jako pierwsze mają kontakt z wnioskami o płatność składanymi przez beneficjentów środków w ramach polityki spójności. Informacje o liczbie i wartości nieprawidłowości i nadużyć zgłoszonych w poszczególnych latach przez kraje członkowskie w ostatnich 5 latach obrazują poniższe tabele. Komisja Europejska w rocznych sprawozdaniach o zwalczaniu nadużyć na szkodę interesów Unii Europejskiej przedstawia liczbę i wartości nieprawidłowości zgłoszonych przez państwa członkowskie w podziale na nadużycia oraz pozostałe nieprawidłowości nie będące nadużyciami.

W tabelach 1. i 2. ujęte zostały wszystkie nieprawidłowości, dotyczące polityk spójności, rybołówstwa, rolnictwa, spraw wewnętrznych oraz pomocy przedakcesyjnej. W tabelach 3. i 4. przedstawiono liczbę i wartość nieprawidłowości i nadużyć zgłoszonych tylko w sektorze polityki spójności i rybołówstwa¹⁸.

Tabela 1. Nieprawidłowości zgłoszone jako nadużycia finansowe przez państwa członkowskie w obszarach rolnictwa, pomocy wewnętrznej, polityki spójności i rybołówstwa, pomocy przedakcesyjnej

	2013		2014		2015		2016		2017	
	liczba	EUR	Liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR
Austria	6	53 167			2	432 710	2	27 444	1	122 538
Belgia	2	0	4	3 620 348	1	0				
Bulgaria	97	9 393 095	25	5 998 799	14	1 212 795	67	12 717 255	17	3 916 663
Chorwacja	2	12 113	1	0	5	2 236 324	12	2 669 536	3	1 410 859
Cypr	6	315 185	3	166 778	4	211 760			3	520 212

roczne: za 2014 r., COM(2015) 386 final; Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady – Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej – Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie roczne: za 2015 r. COM(2016) 472 final; Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady – Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej – Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie roczne: za 2016 r., COM(2017) 383 final; Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady – Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej – Zwalczanie nadużyć finansowych, Sprawozdanie roczne za 2017 r., COM(2018) 553 final.

¹⁸ Do roku 2015 w sprawozdaniach Komisji nieprawidłowości zgłaszane w sektorze rybołówstwa i polityki spójności przedstawiane były oddzielnie. Z uwagi na niewielką ilość nieprawidłowości zgłaszanych w zakresie rybołówstwa, począwszy od roku 2016 Komisja przedstawia jedynie zagregowane dane, łącznie dla polityki spójności i rybołówstwa.

Kontrola realizacji programów operacyjnych przez Instytucje Zarządzające...

Republika Czeska	35	13 098 203	42	36 668 091	48	15 190 237	51	31 319 598	41	7 103 889
Dania	66	2 555 374	3	50 349	2	0	4	254 730	4	40 471
Estonia	7	6 865 869	8	2 667 026	7	1 960 044	14	5 693 160	13	7 525 661
Finlandia	2	179 375	1	14 181	1	6 676			1	28 786
Francja	16	1 657 777	21	5 900 344	9	21 997 640	22	3 375 812	9	1 326 255
Niemcy	47	23 753 960	71	7 214 690	64	6 327 772	27	5 740 545	24	2 638 852
Grecja	55	3 401 279	25	8 573 379	4	76 861	17	3 401 448	12	1 370 298
Węgry	2	226 808	208	8 787 235	44	10 169 408	45	2 998 277	20	2 555 383
Irlandia			33	388 420			2	36 015	2	15 242
Włochy	302	68 496 019	65	6 904 813	67	216 621 934	20	2 707 009	39	2 073 657
Łotwa	30	11 232 006	38	7 759 590	16	3 606 671	24	11 588 471	7	7 510 658
Litwa	2	106 391	8	1 887 620	15	4 097 052	14	2 447 097	7	1 287 755
Luksemburg	1	252 050							1	15 857
Malta	19	360 253	1	61 814	1	20 386			1	38 685
Holandia	1	6 349 557	3	2 105 339	8	1 205 247	2	0	9	605 480
Polska	91	41 187 314	123	210 024 871	176	40 190 732	153	46 283 901	143	57 566 470
Portugalia	4	994 602	8	5 291 891	27	77 983 304	15	14 884 466	16	31 781 644
Rumunia	109	36 564 903	95	24 880 600	199	70 071 989	206	64 059 326	141	75 788 234
Slowacja	5	757 966	11	1 102 103	75	76 491 700	100	82 311 807	79	172 330 743
Slowenia	6	6 382 128	10	7 459 129	12	3 641 699	2	660 070	3	2 600 544
Hiszpania	12	801 903	23	970 195	12	2 267 130	17	5 793 902	25	708 398
Szwecja	2	32 411	3	15 297	1	29 027	1	0		
Wielka Brytania	18	10 892 337	15	1 322 478	13	1 612 683	9	1 623 489	2	40 118
Razem w danym roku	945	245 922 045	848	349 835 380	827	557 661 781	826	300 593 358	623	380 923 352

Źródło: Sprawozdania roczne Komisji.

Tabela 2. Nieprawidłowości nie zgłoszone jako nadużycia finansowe przez państwa członkowskie w obszarach rolnictwa, pomocy wewnętrznej, polityki spójności i rybołówstwa, pomocy przedakcesyjnej

	2013		2014		2015		2016		2017	
	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR
Austria	22	1 119 164	84	2 542 812	113	8 756 676	43	2 401 095	30	2 908 002
Belgia	94	3 464 741	95	11 779 247	54	1 349 079	79	3 682 502	70	7 384 200
Bulgaria	90	15 952 386	246	31 819 922	172	38 349 500	220	37 833 532	216	40 908 388
Chorwacja	19	244 806	27	171 160	25	280 246	38	2 885 350	48	2 466 109
Cypr	26	1 101 087	23	614 429	7	729 226	7	314 400	30	3 214 441
Republika Czeska	1 060	359 076 203	1 032	293 508 822	680	236 946 526	456	115 079 639	307	62 037 363
Dania	36	3 089 502	31	939 051	25	1 572 777	37	4 162 048	12	999 517
Estonia	118	11 505 617	110	9 978 422	69	2 323 512	48	2 227 134	61	4 634 944
Finlandia	17	850 602	43	908 139	32	1 270 261	36	888 266	14	759 333
Francja	159	10 124 913	337	67 807 239	186	23 734 075	287	18 561 728	188	9 030 472
Niemcy	393	27 661 793	345	22 653 433	489	42 411 559	330	28 197 616	144	12 957 171
Grecja	252	156 409 182	299	108 824 726	224	78 047 040	662	185 621 694	622	275 030 771
Węgry	541	31 949 391	537	35 738 874	585	52 318 998	679	112 129 641	351	38 332 848
Irlandia	306	56 617 238	231	56 786 728	606	75 700 055	124	9 568 237	62	4 102 689
Włochy	523	45 077 413	698	104 283 094	688	80 588 607	861	112 414 324	1 130	130 874 475
Łotwa	102	32 196 021	121	13 752 573	83	10 996 485	194	41 139 324	49	4 499 071
Litwa	220	32 156 487	235	42 706 595	309	33 123 830	125	8 944 293	209	29 014 973
Luksemburg										
Malta	10	836 470	16	1 038 964	20	621 189	13	10 955 650	36	3 250 733
Holandia	189	66 980 994	181	31 258 010	318	22 148 940	99	5 085 190	108	6 291 466
Polska	984	121 956 809	840	127 156 335	1 094	198 350 825	1 393	327 550 164	632	202 321 183
Portugalia	285	23 890 624	351	34 169 099	521	46 718 450	621	30 144 803	793	90 364 967
Rumunia	904	122 595 105	1 055	103 162 866	1 488	209 884 802	1 154	151 008 362	814	163 538 146
Słowacja	186	128 416 879	306	241 142 738	406	421 855 453	35	4 777 848	298	112 443 695
Słowenia	57	7 857 561	59	9 594 610	59	5 179 945	463	447 873 702	55	1 753 293

Kontrola realizacji programów operacyjnych przez Instytucje Zarządzające...

Hiszpania	520	105 793 883	596	407 008 848	5 619	480 651 408	2 998	334 739 698	1 450	384 359 228
Szwecja	86	3 130 868	63	2 029 589	74	4 664 364	9	305 245	17	2 997 025
Wielka Brytania	617	56 093 902	538	44 244 275	801	35 898 102	545	40 195 270	467	12 174 383
Razem w danym roku	7 816	1 426 149 641	8 499	1 805 620 600	14 747	2 114 471 930	11 556	2 038 686 755	8 213	1 608 648 886

Źródło: Sprawozdania roczne Komisji.

Tabela 3. Nieprawidłowości nie zgłoszone jako nadużycia finansowe przez państwa członkowskie w obszarach polityki spójności i rybołówstwa

	2013		2014		2015		2016		2017	
	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR
Austria					1	426 085				
Belgia	2		3	3 230 348	1	0				
Bułgaria	7	1 006 897	8	1 655 777	8	439 024	5	608 311	1	64 425
Chorwacja					3	2 184 460	1	92 949	1	1 052 812
Cypr	6	315 185	1	123 316					3	520 212
Republika Czeska	20	11 588 460	38	36 394 501	35	14 398 677	37	30 467 351	33	6 609 802
Dania					1	0			1	32 352
Estonia	3	5 645 673	4	1 613 784	1	452 363	9	3 958 131	5	5 325 933
Finlandia	2	179 375	1	14 181	1	6 676			1	26 786
Francja	1	197 681	4	2 648 689	1	40 039				
Niemcy	38	22 838 370	65	7 067 858	58	5 711 930	24	5 508 712	18	1 657 451
Grecja	30	1 557 248	13	7 831 942	4	76 861	17	3 401 448	10	1 343 670
Węgry	2	226 808	30	2 111 989	16	1 707 781	21	1 844 119	6	1 479 560
Irlandia										
Włochy	89	31 829 024	11	1 091 925	32	206 835 066			3	703 086
Łotwa	27	10 975 478	27	7 044 371	11	3 204 277	12	10 601 187	6	7 506 305
Litwa	2	106 391	2	283 773			3	359 879	1	41 360
Luksemburg										
Malta	14	246 439			1	20 386			1	38 685

Holandia			3	2 105 339	6	1 205 247	2	0	3	421 614
Polska	49	36 804 835	45	178 186 064	59	35 009 858	56	33 262 948	64	19 612 173
Portugalia	4	994 602	2	2 658 312	22	77 755 137	11	8 850 629	12	31 604 726
Rumunia	23	23 107 715	26	13 142 486	55	51 382 727	95	48 222 873	75	67 164 713
Słowacja	4	237 024	11	1 102 103	56	74 248 476	99	82 310 323	77	172 181 299
Słowenia	4	6 168 418	7	6 779 604	6	2 728 096	2	660 070	2	2 553 647
Hiszpania			4	394 452	1	1 321 308	7	5 213 134	20	410 096
Szwecja			2	7 755	1	29 027				
Wielka Brytania	17	10 878 059	10	457 585	10	1 493 107	6	1 542 723	2	40 118
Razem w danym roku	344	164 903 682	317	275 946 154	390	480 676 608	407	236 904 787	345	320 390 825

Źródło: Sprawozdania roczne Komisji.

Tabela 4. Nieprawidłowości nie zgłoszone jako nadużycia finansowe przez państwa członkowskie w obszarach polityki spójności i rybołówstwa

	2013		2014		2015		2016		2017	
	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR	liczba	EUR
Austria	10	581 716	56	2 038 206	90	8 130 052	33	2 143 370	8	2 418 922
Belgia	70	2 524 864	85	11 621 149	42	1 150 403	79	3 682 502	51	6 092 879
Bulgaria	58	13 195 366	184	29 038 517	108	31 964 131	220	37 833 532	77	29 676 418
Chorwacja					1	2 431	7	2 220 318	10	586 362
Cypr	6	138 209	4	186 877	3	472 133	7	314 400	30	3 214 441
Republika Czeska	999	256 632 656	984	290 902 205	626	234 870 623	414	112 332 254	282	60 949 351
Dania	18	2 358 017	7	377 068	4	112 926	14	629 377	3	694 020
Estonia	81	10 289 893	62	8 480 357	38	1 406 812	30	1 514 040	24	2 821 971
Finlandia	6	341 593	17	428 281	13	898 048	15	497 452	7	621 523
Francja	13	194 218	179	40 302 369	19	2 557 529	80	8 970 768	26	4 008 636
Niemcy	220	22 409 261	283	19 587 417	385	38 143 162	260	24 973 617	83	10 519 246
Grecja	195	152 760 984	226	107 242 238	118	37 798 522	554	183 569 916	504	272 493 429
Węgry	157	18 108 698	192	16 249 019	306	37 583 363	522	105 695 234	149	27 217 704

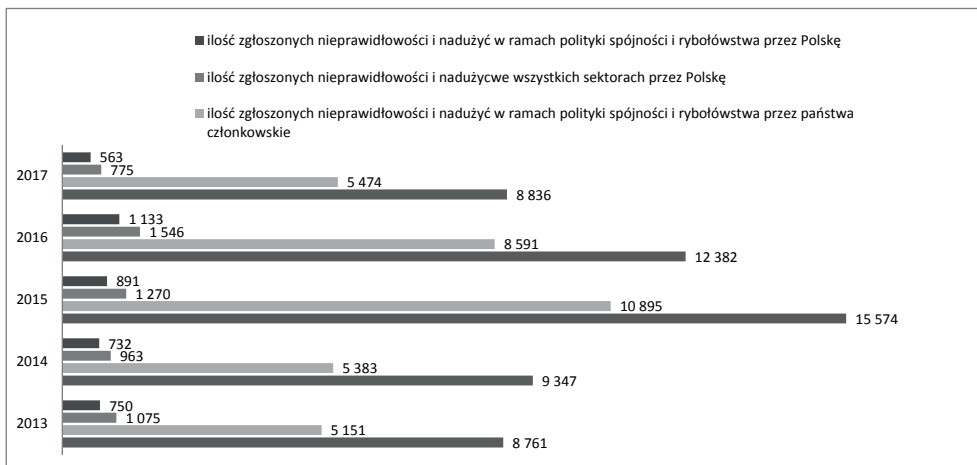
Kontrola realizacji programów operacyjnych przez Instytucje Zarządzające...

Irlandia	167	52 559 106	131	53 685 650	545	73 999 784	66	8 187 661	44	3 299 833
Włochy	335	37 655 174	272	71 214 520	192	45 904 630	158	50 150 868	555	86 114 764
Łotwa	82	31 698 669	92	12 741 670	52	9 831 713	179	40 519 313	31	3 719 969
Litwa	142	29 912 978	124	36 854 592	66	7 608 837	31	3 901 424	72	23 629 198
Luksemburg										
Malta	10	836 470	14	981 879	14	511 673	13	10 955 650	23	2 317 833
Holandia	64	8 984 179	41	5 206 091	116	12 275 696	55	3 760 864	63	4 809 513
Polska	701	108 521 789	687	122 376 033	832	192 253 862	1 077	305 831 256	499	195 767 291
Portugalia	179	19 966 138	111	22 172 908	242	31 973 411	171	11 417 924	392	63 808 455
Rumunia	267	48 052 024	333	41 757 988	397	127 045 884	557	109 492 694	368	102 999 634
Słowacja	152	121 074 694	268	239 925 043	374	416 770 139	428	445 621 389	248	108 249 854
Słowenia	46	7 474 094	38	8 962 628	38	4 768 205	24	4 348 776	41	1 438 319
Hiszpania	305	90 548 675	179	382 072 172	5 117	435 134 921	2 687	313 038 531	1 115	366 025 909
Szwecja	31	1 305 415	33	1 197 906	38	2 268 026	5	212 081	11	869 607
Wielka Brytania	493	53 223 458	464	42 308 483	729	3 862 904	498	38 815 499	413	10 595 510
Razem w danym roku	4 807	1 091 348 338	5 066	1 567 911 266	10 505	1 759 299 820	8 184	1 830 630 710	5 129	1 394 960 591

Źródło: Sprawozdania roczne Komisji.

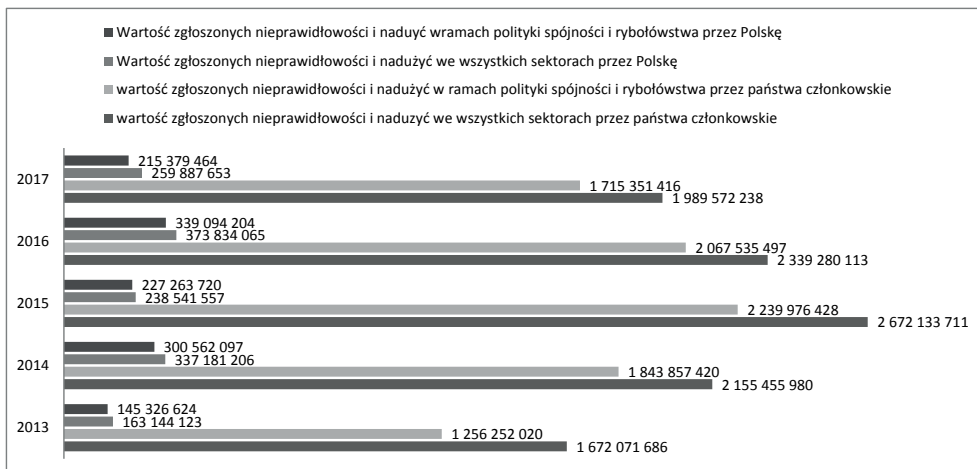
Analizując powyższe dane można stwierdzić, że zarówno liczba, jak i wartość nieprawidłowości i nadużyć zgłaszanych przez Polskę jest wysoka na tle zgłoszeń wpływających do Komisji od wszystkich państw członkowskich.

Wykres 1. Liczba nieprawidłowości i nadużyć zgłoszonych przez Polskę we wszystkich obszarach wydatków w poszczególnych latach



Źródło: opracowanie własne na podstawie rocznych sprawozdań Komisji.

Wykres 2. Wartość nieprawidłowości i nadużyć zgłoszonych przez Polskę we wszystkich obszarach wydatków w poszczególnych latach



Źródło: opracowanie własne na podstawie rocznych sprawozdań Komisji.

Wartości zobrazowane na wykresach wskazują, że zarówno liczba, jak i wartość zgłaszanych przez Polskę nieprawidłowości i nadużyć na tle nieprawidłowości i nadużyć zgłaszanych przez wszystkie 26 państw członkowskich zwykle przekracza udział 10%.

Jeśli chodzi o udział nadużyć zgłaszanych przez Polskę w analizowanym okresie w stosunku do wszystkich nadużyć zgłaszanych przez państwa członkowskie, najniższy wynik miał miejsce w roku 2013 (9,6%), najwyższy natomiast w roku 2017, w którym liczba nadużyć zgłoszonych przez Polskę wyniosła blisko 1/4 wszystkich zgłoszonych nadużyć (23%). Warto zauważyć, że wartość zgłoszonych przez Polskę nadużyć oscyluje w ostatnich latach na poziomie 15% wszystkich nieprawidłowości zgłoszonych jako nadużycia. Wyjątek stanowi tu rok 2015, w którym udział zgłoszonych przez Polskę nadużyć we wszystkich zgłoszonych nadużyciach wyniósł niecałe 8% oraz rok 2014, w którym udział wynosił ponad 60%.

Co bardzo istotne, w roku 2016 i 2017 można zaobserwować trend spadkowy zarówno jeśli chodzi o liczbę, jak i wartość zgłaszanych do Komisji nadużyć. Tendencja ta została zauważona przez Parlament Europejski w pkt. 1 Rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 31 stycznia 2019 r. w sprawie rocznego sprawozdania za 2017 r. pt. „Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej – Zwalczanie nadużyć finansowych”¹⁹. W pkt 3. Rezolucji Parlament wyraził nadzieję, że spadek ten odzwierciedla rzeczywiste zmniejszenie skali nadużyć finansowych, a nie brak skuteczności w ich wykrywaniu. Na dzień dzisiejszy nie można jeszcze odnieść się do wyników roku 2018 (Komisja publikuje swoje sprawozdania w drugiej połowie roku następującego po zamknięciu roku budżetowego). Gdyby tendencja spadkowa okazała się stała, można by przyjąć ostrożne założenie, że działania podejmowane przez państwa członkowskie w celu ochrony interesów finansowych Unii przynoszą wymierne efekty²⁰.

Powyższe zestawienia obrazują także, że nieprawidłowości i nadużycia zgłaszane do Komisji w obszarze polityki spójności stanowią największy odsetek spraw wśród wszystkich nieprawidłowości i nadużyć zgłaszanych Komisji. Poza rokiem 2013, w którym wartość zgłoszonych przez kraje członkowskie nieprawidłowości i nadużyć z zakresu polityki spójności stanowiła 75% wszystkich zgłoszeń, w pozostałych latach wartość nadużyć i nieprawidłowości w tym zakresie przekraczała 80% (2013 – 75%, 2014 – 85%, 2015 – 83%, 2016 – 88%, 2017 – 86%). W tych samych okresach liczba zgłaszanych przez państwa członkowskie nieprawidłowości i nadużyć w sektorze polityki spójności nie przekraczały 70% (w poszczególnych latach miały one

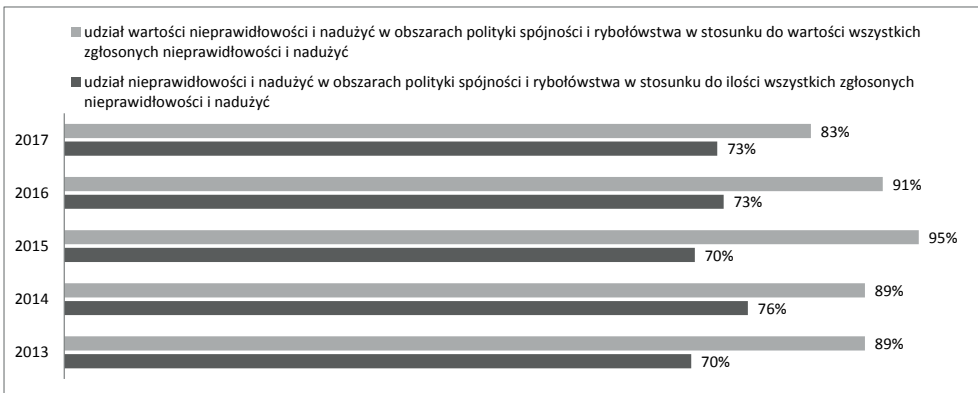
19 Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 31 stycznia 2019 r. w sprawie rocznego sprawozdania za 2017 r. pt. „Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej – Zwalczanie nadużyć finansowych (2018/2152(INI)), <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P8-TA-2019-0054&format=XML&language=PL> (data dostępu: 01.03.2019 r.).

20 Szerzej o działaniach podejmowanych przez Komisję i Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF): A.P. Chociej, Selected issues of the Protection of the European Union's Financial Interests, (w:) E. Lotko, U.K. Zawadzka-Pąk, M. Radwan (red.), Optimization of organization and legal solutions concerning public revenues and expenditures in public interests, Białystok-Vilnius 2018, s. 161.

udział: 2013 – 58%, 2014 – 57%, rok 2015 i 2016 – 69%, rok 2017 – 61%). Zestawienie tych dwóch danych (udziału liczby w stosunku do udziału w wartości zgłoszonych przez kraje członkowskie nieprawidłowości w zakresie polityki spójności) ukazuje, że nadużycia i nieprawidłowości w sektorze polityki spójności mają wyższą wartość jednostkową w stosunku do nieprawidłowości i nadużyć zgłaszanych w innych sektorach.

W przypadku nieprawidłowości i nadużyć zgłoszonych przez Polskę w sektorze polityki spójności również zauważalna jest taka sama tendencja, jak w przypadku całej Unii. Obrazuje to wykres 3. Udział liczby zgłoszonych nieprawidłowości i nadużyć w stosunku do wszystkich zgłoszonych nieprawidłowości i nadużyć oscyluje na poziomie 70% (jest więc to współczynnik nieco wyższy niż w przypadku całej Unii). Natomiast jeśli chodzi o wartość zgłaszanych nieprawidłowości i nadużyć, to w stosunku do wartości wszystkich zgłaszanych nieprawidłowości i nadużyć stanowią one w analizowanym okresie średnio ponad 88%.

Wykres 3. Ilościowy i wartosciowy udział nieprawidłowości i nadużyć w sektorach spójności i rybołówstwa w stosunku do wszystkich nieprawidłowości i nadużyć zgłoszonych przez Polskę



Źródło: opracowanie własne na podstawie rocznych sprawozdań Komisji.

4. Wnioski końcowe

Podsumowując analizę nieprawidłowości i nadużyć zgłoszonych przez Polskę w zakresie polityki spójności, jak i całościowo, w zakresie wszystkich wydatków należy stwierdzić, że na tle innych państw członkowskich Polska wykrywa i zgłasza stosunkowo wyższą liczbę i wartość nieprawidłowości i nadużyć niż inne państwa. Jednakże dopóki Komisja nie wdroży systemu, w którym wszystkie państwa będą w sposób jednolity zgłaszać wykryte nieprawidłowości i nadużycia, trudno ocenić

skuteczność polskich organów na tle całej Unii. Drugą istotną kwestią jest wysoki udział wykrytych i zgłoszonych nieprawidłowości i nadużyć w zakresie polityki spójności w stosunku do wszystkich zgłoszeń. Szacując potencjalne ryzyko wystąpienia nieprawidłowości należałoby więc uznać ten obszar polityki Unii za szczególnie narażony na nieprawidłowości i nadużycia i w tym zakresie zintensyfikować działania zapobiegawcze i kontrolne.

BIBLIOGRAFIA

- Chociej A.P., Selected issues of the Protection of the European Union's Financial Interests, (w:) E. Lotko, U.K. Zawadzka-Pąk, M. Radvan (red.), Optimization of organization and legal solutions concerning public revenues and expenditures in public interests, Białystok-Vilnius 2018.
- Łacny J., Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej w dziedzinie polityki spójności, Warszawa 2010.
- Krzykowski P., Nieprawidłowości przy realizacji projektów współfinansowanych ze środków unijnych w perspektywie finansowej 2014-2020, Olsztyn 2016.

Małgorzata Ofiarska

Uniwersytet Szczeciński

malgorzata.ofiarska@usz.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5311-0201>

Received: 21.12.2018

Accepted: 29.04.2019

Unormowanie kontroli wewnętrznej finansów publicznych w ustawie o związku metropolitalnym w województwie śląskim

Regulations for Internal Control of Public Finances in the Law on the Metropolitan
Union in the Silesian Voivodeship

Abstract: The metropolitan union in the Silesian voivodeship, formed in 2017, is an organizational unit of the public finances sector. It participates in the processes of gathering and spending public means subject to internal control (conducted by the union's authorities) and external control (conducted by the Regional Accounting Chamber and the Supreme Chamber of Control). This work includes the analysis and evaluation of legal regulations, doctrine and judicial decisions within the scope of the internal control conducted by the union's assembly, its management and its treasurer. It has been recognized that the internal control system complies with the criteria of correctness defined by the provisions of the law on the metropolitan union in the Silesian voivodeship and the law on public finances. It's crucial element shall be the control of the union's budget outturn. The union's authorities and treasurer shall be engaged in the control. Culmination of the control process is the resolution of the union's assembly on granting or not granting discharge to the union's management.

Keywords: financial control, discharge, metropolitan union, metropolitan union's authorities and treasurer

Słowa kluczowe: kontrola finansowa, absolutorium, związek metropolitalny, organy i skarbnik związku metropolitalnego

1. Wprowadzenie

Prawną instytucję związku metropolitalnego w polskim ustawodawstwie formalnie wprowadzono ustawą z dnia 9 października 2015 r. o związkach metropolitalnych od 1 stycznia 2016 r.¹ Faktycznie funkcjonuje ona dopiero od 7 kwietnia 2017 r. po wejściu w życie ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o związku metropolitalnym w wo-

1 Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o związkach metropolitalnych (Dz.U. z 2015 r. poz. 1890 ze zm.).

jewództwie śląskim². Ustawa o związkach metropolitalnych miała stanowić podstawę prawną do tworzenia przez Radę Ministrów wielu związków metropolitalnych, po spełnieniu ustawowo określonych przesłanek. W okresie jej obowiązywania nie utworzono żadnego związku, ponieważ Rada Ministrów nie wydała rozporządzenia tworzącego związek metropolitalny i ustalającego granice obszaru metropolitalnego.

Aktualnie obowiązująca ustawa o związku metropolitalnym w województwie śląskim jest aktem prawnym o charakterze jednorazowym i konkretnym. Określa zasady i tryb tworzenia oraz zasady funkcjonowania tylko jednego związku metropolitalnego umiejscowionego w województwie śląskim. Ma charakter epizodyczny i została dedykowana obszarowi metropolitalnemu wyznaczonemu w województwie śląskim³. Uchwalenie tej ustawy w doktrynie oceniono jako stworzenie regulacji odpowiadającej specyfice tego regionu⁴. Rada Ministrów została upoważniona do utworzenia związku oraz ustalenia (zmiany) jego obszaru i granic, wydała w tej sprawie rozporządzenie w dniu 26 czerwca 2017 r., tworząc związek metropolitalny o nazwie „Górnośląsko-Zagłębiowska Metropolia”⁵ z siedzibą władz w Katowicach, w skład którego weszło 41 gmin (13 miast na prawach powiatu, 13 gmin o statusie miasta i 15 gmin nie mających takiego statusu).

W ustawie o związku metropolitalnym w województwie śląskim zamierzano kompleksowo uregulować wszystkie istotne kwestie prawne dotyczące tworzenia, struktury organizacyjnej oraz funkcjonowania tego związku. Potwierdzeniem tego zamiaru jest art. 1 ust. 1 u.z.m.w.ś., który ustala zakres przedmiotowy ustawy. Jednak szczegółowa analiza jej rozwiązań wskazuje, że nie udało się uniknąć odesłań do przepisów odrębnych ustaw, w tym dotyczących kontroli finansowej (wewnętrznej i zewnętrznej) działalności związku metropolitalnego.

Celem opracowania jest analiza oraz ocena rozwiązań przyjętych w ustawie o związku metropolitalnym w województwie śląskim, które wyznaczają zakres przedmiotowy i tryb przeprowadzania wewnętrznej kontroli finansowej działalności tego związku. Można wyodrębnić dwa obszary kontroli finansowej związku metropolitalnego. Pierwszy dotyczy kontroli wewnętrznej sprawowanej przez organy tego związku i skarbnika związku, natomiast drugi obszar obejmuje kontrolę zewnętrzną wykonywaną przez regionalną izbę obrachunkową (r.i.o.) oraz Najwyższą Izbę Kon-

2 Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o związku metropolitalnym w województwie śląskim (Dz.U. z 2017 r. poz. 730), dalej u.z.m.w.ś.

3 Uzasadnienie projektu ustawy o związku metropolitalnym w województwie śląskim, druk nr 1211 Sejmu RP VIII kadencji.

4 B. Dolnicki, R. Marchaj, Związek metropolitalny w województwie śląskim, „Samorząd Terytorialny” 2017, nr 7/8, s. 6. Zob. także B. Dolnicki, R. Marchaj, Górnośląsko-Zagłębiowska Metropolia, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2017, nr 3, s. 79.

5 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 czerwca 2017 r. w sprawie utworzenia w województwie śląskim związku metropolitalnego pod nazwą „Górnośląsko-Zagłębiowska Metropolia” (Dz.U. z 2017 r. poz. 1290).

troli (NIK). Poddano weryfikacji hipotezę, według której kontrola finansowa (wewnętrzna i zewnętrzna) powinna tworzyć spójny system warunkujący prawidłowe gospodarowanie środkami publicznymi przez związek metropolitalny w celu realizacji zadań publicznych wskazanych w ustawie oraz w porozumieniach zawieranych z jednostkami samorządu terytorialnego (j.s.t.). W tej ustawie nie zamieszczono regulacji dotyczących wykonywania zewnętrznej kontroli finansowej i tylko odesłano do ustawy o r.i.o., natomiast zrezygnowano z odesłania do przepisów ustawy o NIK. Przesądziło to o ograniczeniu rozważań do zagadnienia wewnętrznej kontroli finansowej w związku metropolitalnym.

W opracowaniu zastosowano metodę dogmatycznoprawną oraz uzupełniająco metodę empiryczno-analityczną do zaprezentowania wybranych orzeczeń sądów administracyjnych i r.i.o. dotyczących zakresu i sposobu wykonywania wewnętrznej kontroli finansowej działalności związku metropolitalnego.

2. Istota kontroli finansowej działalności związku metropolitalnego

Zgodnie z art. 1 ust. 2-3 oraz art. 2 ust. 2 u.z.m.w.ś. związek metropolitalny jest zrzeszeniem gmin województwa śląskiego, a także miasta na prawach powiatu Katowice. Związek metropolitalny ma osobowość prawną. Jego status prawny określa również ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁶. Według art. 9 pkt 2a u.f.p. jest on jednostką organizacyjną sektora finansów publicznych odrębną od j.s.t., które również wchodzi w skład tego sektora. Ustawa o finansach publicznych nie zawiera odrębnych regulacji adresowanych wprost do związków metropolitalnych. W art. 4 ust. 2 u.f.p. przyjęto regułę, że przepisy tej ustawy dotyczące j.s.t. stosuje się odpowiednio do związków metropolitalnych. W szczególności są to przepisy określające zasady: gromadzenia i rozdysonowywania środków publicznych oraz gospodarowania mieniem, planowania finansowego, zarządzania długiem publicznym, rachunkowości i sprawozdawczości budżetowej. W związku metropolitalnym procesy te podlegają wewnętrznej kontroli finansowej sprawowanej w sposób uregulowany w ustawie o związku metropolitalnym województwa śląskiego oraz ustawie o finansach publicznych. Zewnętrzną kontrolę finansową regulują przepisy ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych⁷ oraz ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁸.

6 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2077 ze zm.), dalej u.f.p.

7 Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 561), dalej u.r.i.o.

8 Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 524 ze zm.).

Uwzględniając status prawny związku metropolitalnego, rodzaje zjawisk i procesów składających się na jego gospodarkę finansową, a także charakter zadań publicznych wykonywanych przez ten związek oraz źródła ich finansowania można stwierdzić, że kontrola finansowa sprawowana jest w ściśle wyznaczonych ramach i przyjmuje formę „kontroli finansowej w sektorze publicznym” lub „kontroli finansów publicznych”. Istotą tak rozumianej kontroli finansowej jest badanie prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi⁹. Podobnie jak każda kontrola finansowa, również kontrola finansów publicznych obejmuje następujące czynności:

- ustalenie stanu obowiązującego (tzw. wyznaczeń);
- ustalenie stanu rzeczywistego (tzw. wykonań);
- porównanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności;
- wyjaśnienie przyczyn niezgodności między wykonaniami i wyznaczeniami¹⁰.

Zakres finansów publicznych określa art. 3 u.f.p. poprzez wyliczenie procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem, ale nie jest to katalog zamknięty, ponieważ wyliczenie poprzedzono zwrotem „w szczególności”¹¹. Ustawodawca wymienił najbardziej typowe procesy składające się na pojęcie finansów publicznych, zaliczając do nich: gromadzenie dochodów i przychodów publicznych; wydatkowanie środków publicznych; finansowanie potrzeb pożyczkowych; zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne; zarządzanie środkami publicznymi; zarządzanie długiem publicznym; rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej.

Kontrola finansów publicznych w podmiotach samorządu terytorialnego w Polsce tworzy złożony system podmiotowo-przedmiotowy, ponieważ czynności kontrolne wykonują różne podmioty, badając całość lub część ich gospodarki finansowej, a także stosując różne procedury kontrolne¹². Powyższe stwierdzenie odnosi się także do związku metropolitalnego. Gromadzenie środków publicznych w związku metropolitalnym oraz ich rozdysponowywanie podlega kontroli wewnętrznej oraz zewnętrznej kontroli instytucjonalnej. W ramach kontroli wewnętrznej należy zwrócić uwagę na zakres kompetencji i środki oddziaływania, które przysługują organom związku metropolitalnego, a także na szczególną pozycję skarbnika związku, wyko-

9 E. Ruśkowski, Kontrola finansowa. Pojęcie, klasyfikacje, zasady, (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2003, s. 734.

10 L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000, s. 16.

11 Z. Ofiarski, Komentarz do art. 3, (w:) M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 19.

12 J. Glumińska-Pawlic, *Specyficzne zasady rachunkowości, sprawozdawczości, nadzoru, kontroli oraz odpowiedzialności w sektorze finansów publicznych, w aspekcie charakterystyki specyfiki gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych*, (w:) E. Ruśkowski (red.), *System prawa finansowego, t. 2. Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010, s. 443.

nującego kontrolę finansowo-księgową. Zewnętrzną kontrolę instytucjonalną wykonują przede wszystkim r.i.o. oraz NIK.

3. Kontrola wewnętrzna finansów publicznych związku metropolitalnego wykonywana przez zarząd związku

Zakres kontroli wewnętrznej finansów publicznych związku metropolitalnego oraz zasady i tryb jej wykonywania są efektem przyjętych rozwiązań ustrojowo-organizacyjnych tego podmiotu oraz wzajemnych relacji między jego organami ukształtowanymi w sposób podobny do rozwiązań zastosowanych w j.s.t. oraz w związkach j.s.t. (związkach międzygminnych, związkach powiatów oraz związkach powiatowo-gminnych). Zarząd związku, jako jego organ wykonawczy, sprawuje przede wszystkim kontrolę bieżącą finansów publicznych związku, natomiast zgromadzenie związku, będące jego organem stanowiącym i kontrolnym, sprawuje kontrolę następczą, w tym działań zarządu związku w zakresie gospodarowania środkami publicznymi związku. Na kształt tych relacji wpływa również art. 23 pkt 6 u.z.m.w.ś., zgodnie z którym do wyłącznej właściwości zgromadzenia związku należy wybór i odwołanie zarządu związku. Zgodnie z art. 27 tej ustawy w skład zarządu wchodzi 5 członków, w tym przewodniczący zarządu.

Uprawnienia kontrolne zarządu w cytowanej ustawie określono tylko w kilku przepisach. W sposób ogólny w art. 33 ust. 2 pkt 4 u.z.m.w.ś. ustalono, że zarząd kieruje, koordynuje i kontroluje działalność jednostek organizacyjnych związku metropolitalnego, w tym zatrudnia i zwalnia ich kierowników. Według art. 33 ust. 3 cytowanej ustawy zasady i tryb działania zarządu określa statut związku metropolitalnego. W statucie związku nie określono uprawnień kontrolnych zarządu dotyczących finansów publicznych związku metropolitalnego. W tym zakresie należy odpowiednio stosować przepisy ustawy o finansach publicznych, kształtujące zakres uprawnień kontrolnych organu wykonawczego j.s.t. oraz przepisy ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa¹³, do których odesłano w art. 39 u.z.m.w.ś.

Zarząd związku metropolitalnego kontroluje przede wszystkim działania jednostek organizacyjnych związku uczestniczących w wykonywaniu budżetu związku. W szczególności na podstawie art. 46 ust. 2 u.f.p. zarząd związku może ustalić dla podległych lub nadzorowanych jednostek dodatkowe ograniczenia w zaciąganiu zobowiązań lub dokonywaniu wydatków. Zgodnie z art. 46 ust. 1 u.f.p. jednostki sektora finansów publicznych mogą zaciągać zobowiązania do sfinansowania w danym roku do wysokości wynikającej z planu wydatków lub kosztów jednostki, pomniejszonej o wydatki na wynagrodzenia i uposażenia, składki na ubezpieczenie społeczne

13 Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 913 ze zm.).

i Fundusz Pracy, inne składki i opłaty obligatoryjne oraz płatności wynikające z zobowiązań zaciągniętych w latach poprzednich.

Uprawnienia kontrolne zarządu związku można również badać w aspekcie kontroli zarządczej. Zgodnie z art. 68 u.f.p. kontrolą zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych jest ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie m.in.: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi; skuteczności i efektywności działania; wiarygodności sprawozdań; ochrony zasobów. Według art. 69 ust. 1 pkt 3 u.f.p. zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej jest obowiązkiem przewodniczącego zarządu związku metropolitalnego.

Kontrola jest elementem składowym nadzoru, a więc istotne są postanowienia art. 247 ust. 1-2 u.f.p., według którego budżet związku metropolitalnego wykonuje jego zarząd sprawując ogólny nadzór nad realizacją, określonych uchwałą budżetową, dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów budżetu związku. Elementy kontroli finansów publicznych związku metropolitalnego, sprawowanej przez jego zarząd, zawiera art. 260 u.f.p. regulujący przesłanki i tryb blokowania planowanych wydatków budżetowych¹⁴. Blokowanie planowanych wydatków uzasadniają: niegospodarność w określonych jednostkach, opóźnienia w realizacji zadań, nadmiar posiadanych środków, naruszenie zasad gospodarki finansowej w toku wykonywania budżetu. Stwierdzenie istnienia tych przesłanek wymaga prowadzenia bieżącej kontroli sytuacji finansowej jednostek organizacyjnych objętych budżetem związku, w szczególności jednostek budżetowych¹⁵. O podjętej decyzji zarząd związku zawiadamia zgromadzenie związku.

Efekty działalności zarządu związku, wynikające z wykonywania budżetu związku oraz z realizowanej kontroli procesów gromadzenia i rozdysponowywania środków publicznych w ramach tego budżetu i planów finansowych jednostek organizacyjnych związku metropolitalnego, podlegają kontroli sprawowanej przez zgromadzenie związku.

4. Kontrola finansowo-księgową wykonywana przez skarbnika związku metropolitalnego

Zgodnie z art. 37 u.z.m.w.ś. zgromadzenie związku, na wniosek przewodniczącego zarządu, powołuje i odwołuje skarbnika związku. Nie jest on organem związku, ale uczestniczy w pracach zarządu oraz może uczestniczyć w obradach zgromadzenia

14 T. Sowiński, Nadzór i kontrola finansów samorządu terytorialnego, (w:) A. Drwiłło (red.), Podstawy finansów prawa finansowego, Warszawa 2018, s. 770.

15 R. Trykozko, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2010, s. 486.

z głosem doradczym. Status prawny skarbnika w związku metropolitalnym określają: ustawa o związku metropolitalnym w województwie śląskim, ustawa o finansach publicznych oraz ustawa o samorządzie województwa, do której odesłano z art. 39 u.z.m.w.ś. Skarbnik jest głównym księgowym budżetu związku metropolitalnego. Zakres jego uprawnień kontrolnych określono przede wszystkim w ustawie o finansach publicznych. Zgodnie z art. 54 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 3 u.f.p. skarbnik dokonuje wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym, a także kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. Dowodem dokonania przez niego wstępnej kontroli jest jego podpis złożony na dokumentach dotyczących danej operacji (kontrasygnata). Złożenie podpisu przez skarbnika na dokumencie, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, oznacza, że:

- nie zgłasza zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem;
- nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji;
- zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym związku metropolitalnego.

Kontrasygnata jest oświadczeniem wiedzy skarbnika o stanie planu finansowego podmiotu samorządowego i narzędziem dyscypliny finansów publicznych¹⁶. Zgodnie z art. 42 ust. 3-4 u.z.m.w.ś., jeżeli czynność prawna może spowodować powstanie zobowiązań majątkowych, do jej skuteczności potrzebna jest kontrasygnata skarbnika związku lub osoby przez niego upoważnionej (w każdym przypadku skutki prawne są wprost odnoszone do skarbnika¹⁷). Skarbnik, który odmówił kontrasygnaty, ma obowiązek jej dokonania na pisemne polecenie przewodniczącego zarządu oraz powiadomienia o tym zgromadzenia i r.i.o. Przepis ten jest odpowiednikiem art. 262 ust. 3 u.f.p. Według oceny sądu kontrasygnata skarbnika stanowi warunek skuteczności danej czynności prawnej i należy ją uznać za warunek prawny (*condicio iuris*). Jest to przesłanka, od której wystąpienia ustawa uzależnia powstanie skutku prawnego (skuteczność oświadczenia woli). Prawo publiczne nadaje w tym przypadku skarbnikowi pozycję w zasadzie samodzielną w stosunku do oświadczenia woli wyrażonego przez upoważnionego przedstawiciela podmiotu samorządowego. Dopóki przesłanka ta nie wystąpi, dopóty istnieje stan zawieszenia, strony są związane czynnością prawną i muszą powstrzymać się od działań, które naruszałby uprawnienia drugiej z nich na wypadek ziszczenia się warunku¹⁸. W razie ziszczenia się warunku prawnego po-

16 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 października 2017 r., I ACa 862/16, Legalis nr 1805032.

17 A.M. Wierzbiga, *Pozycja prawna skarbnika jednostki samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 4, s. 15.

18 K. Lange, *Wybrane aspekty cywilnoprawne kontrasygnaty skarbnika jednostki samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2009, nr 9, s. 11.

wstaje skutek prawny danej czynności. W przypadku definitywnego braku udzielenia kontrasygnaty skutek prawny danej czynności prawnej w ogóle nie powstaje. Nie ma prawnych podstaw do sanowania braku kontrasygnaty faktyczną realizacją umowy. Jedynym dopuszczalnym przez ustawodawcę sposobem sanowania tej wady jest pisemne polecenie zwierzchnika skarbnika¹⁹. W orzecznictwie przyjmuje się również, że do składania przez skarbnika kontrasygnaty ma odpowiednie zastosowanie art. 60 k.c. Oznacza to, że np. przystąpienie do realizacji umowy może być uznane za potwierdzenie jej zawarcia i jednocześnie za złożenie w sposób dorozumiany kontrasygnaty przez skarbnika²⁰.

5. Kontrola wewnętrzna finansów publicznych związku metropolitalnego wykonywana przez zgromadzenie związku

Zgodnie z art. 20 i art. 21 u.z.m.w.ś. zgromadzenie związku jest jego organem stanowiącym i kontrolnym, składającym się z delegatów gmin wchodzących w skład związku metropolitalnego (po jednym z każdej gminy). Delegatami są wójtowie (burmistrzowie, prezydenci miast) lub osoby przez nich upoważnione. Oznacza to, że w kontrolę finansów publicznych związku metropolitalnego zaangażowani są przedstawiciele gmin członkowskich związku. Jest to istotne, ponieważ część dochodów budżetu związku pochodzi bezpośrednio od gmin wchodzących w jego skład (udział we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych zamieszkałych na obszarze związku metropolitalnego; składki od gmin wchodzących w jego skład; dotacje z budżetów j.s.t., w tym z budżetów gmin członków związku).

Wyłączne kompetencje zgromadzenia związku metropolitalnego wymieniono w art. 23 u.z.m.w.ś., w tym kompetencje kontrolne dotyczące finansów publicznych związku metropolitalnego, tzn.: rozpatrywanie sprawozdania z wykonania budżetu związku oraz sprawozdań finansowych tego związku; podejmowanie uchwały w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium zarządowi z tytułu wykonania budżetu związku. Kompetencje kontrolne zgromadzenia związku materializują się po zakończeniu roku budżetowego i dotyczą przede wszystkim procesów związanych z jego gospodarką budżetową.

Z odpowiedniego zastosowania do związku metropolitalnego art. 267 u.f.p. wynika, że zobowiązany do przedstawienia zgromadzeniu związku oraz r.i.o. rocznego sprawozdania z wykonania budżetu związku, w terminie do dnia 31 marca roku następującego po roku budżetowym, jest zarząd związku. Sprawozdanie roczne z wykonania budżetu związku powinno zawierać zestawienie dochodów i wydatków wynikające z zamknięć rachunków budżetu związku, w szczególności nie mniejszej

19 Wyrok SA w Szczecinie z dnia 13 marca 2013 r., I ACa 848/12, LEX nr 1344230.

20 Wyrok SN z dnia 6 listopada 2014 r., II CSK 28/14, Legalis nr 1180165.

niż w uchwale budżetowej. W tym samym terminie zarząd związku powinien przedstawić zgromadzeniu związku informację o stanie mienia związku (zawierającą: dane dotyczące przysługujących związkowi praw własności i innych praw majątkowych, np. ograniczonych praw rzeczowych, udziałów w spółkach; dane o zmianach w stanie mienia związku od dnia złożenia poprzedniej informacji; dane o dochodach uzyskanych z tytułu wykonywania prawa własności i innych praw majątkowych oraz z wykonywania posiadania; inne informacje o zdarzeniach mających wpływ na stan mienia związku).

W § 22 ust. 3 statutu związku metropolitalnego²¹ ustalono, że na wniosek co najmniej 11 delegatów zgromadzenie związku powinno poddać wykonanie budżetu związku ocenie biegłego rewidenta, która przekazywana jest delegatom. Użyty w treści przepisu statutu zwrot „poddaje wykonanie budżetu” nie jest precyzyjny oraz nie ma swojego odpowiednika w przepisach u.f.p. regulujących procedurę absolutoryjną w sektorze samorządu terytorialnego. Można jedynie domniemywać, że twórcom statutu związku chodziło o poddanie ocenie przez biegłego rewidenta „sprawozdania z wykonania budżetu związku”.

Roczne sprawozdanie finansowe związku, zgodnie z art. 268 u.f.p., podlega badaniu przez biegłego rewidenta, ponieważ łączna liczba mieszkańców gmin tworzących związek metropolitalny przekracza 150.000 (*vide* art. 1 ust. 2 u.z.m.w.ś.). Zgodnie z art. 270 ust. 1 u.f.p. sprawozdanie finansowe związku zarząd przekazuje zgromadzeniu do dnia 31 maja roku następującego po roku budżetowym. Z cytowanych przepisów wynika, że sprawozdanie finansowe wraz z opinią biegłego rewidenta należy przedstawić zgromadzeniu związku do 31 maja roku następującego po roku budżetowym, a więc jego badanie przez biegłego rewidenta musi być zakończone w takim czasie, aby wskazany termin mógł być dotrzymany. Konieczność dochowania terminów obowiązujących w procedurze absolutoryjnej narzuca pewną dyscyplinę działania zarówno ze strony organu wykonawczego związku, jak i biegłego rewidenta²².

Zgromadzenie związku swoje kompetencje kontrolne poprzedzające podjęcie uchwały absolutoryjnej wykonuje bezpośrednio albo za pośrednictwem obligatoryjnie tworzonej komisji rewizyjnej. Status prawny i zakres kompetencji tej komisji kształtują przepisy ustawy o związku metropolitalnym w województwie śląskim oraz ustawy o finansach publicznych, a także statut Górnośląsko-Zagłębiowskiej Metropolii. Zgodnie z art. 24 u.z.m.w.ś. zgromadzenie związku kontroluje działalność zarządu związku oraz jednostek organizacyjnych utworzonych przez związek metropolitalny. W tym celu zgromadzenie powołuje komisję rewizyjną. W jej skład wchodzi co najmniej 3 delegatów. W statucie związku przyjęto, że komisja rewizyjna

21 Statut Związku Metropolitalnego „Górnośląska-Zagłębiowska Metropolia”, załącznik do uchwały Zgromadzenia Górnośląsko-Zagłębiowskiej Metropolii nr V/1/2018 z dnia 16 lutego 2018 r.

22 K. Sawicka, Instytucja absolutorium w jednostkach samorządu terytorialnego a zadania regionalnych izb obrachunkowych, „Finanse Komunalne” 2013, nr 1/2, s. 93.

składa się od 3 do 9 delegatów. Członkostwa w komisji rewizyjnej nie można łączyć z funkcją przewodniczącego i wiceprzewodniczącego zgromadzenia związku, a także członka zarządu związku.

Komisja rewizyjna opiniuje wykonanie budżetu związku (nie zaś sprawozdanie z wykonania budżetu przedstawione przez zarząd) i występuje z wnioskiem do zgromadzenia w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium zarządowi. Wniosek ten podlega zaopiniowaniu przez r.i.o. Komisja rewizyjna wykonuje także inne zadania zlecone przez zgromadzenie w zakresie kontroli. Według § 22 statutu związku komisja rewizyjna sprawuje kontrolę legalności, rzetelności, celowości i gospodarności działalności związku oraz jego jednostek organizacyjnych, w tym wywiązywania się z realizacji zadań ustawowych i statutowych, wykonywania uchwał zgromadzenia i zarządu związku oraz zarządzeń przewodniczącego zarządu. Komisja rewizyjna może formułować wnioski, zalecenia i opinie w sprawach przez nią rozpatrywanych i przekazywać je przewodniczącemu zgromadzenia oraz przewodniczącemu zarządu. Uprawnienia komisji rewizyjnej nie mogą naruszać uprawnień kontrolnych innych komisji powoływanych przez zgromadzenie związku.

Działania komisji rewizyjnej powinny przygotować zgromadzenie związku metropolitalnego do podjęcia legalnej i adekwatnej do ustaleń faktycznych uchwały absolutoryjnej. Ustawowy i nieprzekraczalny termin podjęcia uchwały absolutoryjnej (pozytywnej lub negatywnej dla zarządu związku), wyznaczony na dzień 30 czerwca roku następującego po roku budżetowym, wymaga zachowania odpowiedniej dyscypliny czasowej w pracach komisji rewizyjnej. Cele te uwzględnia art. 270 ust. 2 i 3 u.f.p., zgodnie z którym komisja rewizyjna rozpatruje sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z wykonania budżetu wraz z opinią r.i.o. o tym sprawozdaniu oraz informację o stanie mienia związku, a także sprawozdanie biegłego rewidenta z badania rocznego sprawozdania finansowego związku. Wniosek w sprawie absolutorium dla zarządu związku komisja rewizyjna powinna przedstawić zgromadzeniu związku do dnia 15 czerwca roku następującego po roku budżetowym.

W terminie do 30 czerwca roku następującego po roku budżetowym zgromadzenie związku rozpatruje i zatwierdza sprawozdanie finansowe związku wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu związku. Użyty w art. 270 ust. 4 u.f.p. zwrot „rozpatruje i zatwierdza” oznacza potwierdzenie rzetelności i zgodności z prawem tych dokumentów, ale nie obliguje do udzielenia zarządowi związku absolutorium, chyba że sprawozdanie potwierdza pełną zgodność budżetu wykonanego z budżetem uchwalonym. Rozpatrywanie sprawozdania z wykonania budżetu nie można utożsamiać z oceną wykonania budżetu. Zatwierdzenie sprawozdania z wykonania budżetu nie przesądza w kwestii absolutorium, lecz wskazuje, że informacje zawarte w nim są zgodne ze stanem faktycznym oraz korespondują między sobą, dając właściwy obraz stanu finansów związku i realizacji planów dochodów i wydatków budżetowych oraz

przychodów i rozchodów²³. Rozpatrzenie i zatwierdzenie wyżej wymienionych sprawozdań to konieczny etap procedury absolutoryjnej poprzedzający podjęcie uchwały absolutoryjnej. Wymóg rozpatrzenia i zatwierdzenia obydwu sprawozdań obowiązuje również wtedy, gdy już po zapoznaniu się z jednym z nich organ stanowiący poweźmie pewność co do odmowy udzielenia absolutorium²⁴. W doktrynie wyrażono pogląd, że organ stanowiący nie może udzielić absolutorium wtedy, gdy odmówił zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu²⁵.

Uchwała absolutoryjna powinna być podjęta najpóźniej do 30 czerwca roku następującego po roku budżetowym. Przed podjęciem tej uchwały zgromadzenie związku powinno zapoznać się z dokumentami wymienionymi w art. 271 u.f.p., a więc: sprawozdaniem z wykonania budżetu związku; sprawozdaniem finansowym; sprawozdaniem z badania sprawozdania finansowego związku; opinią r.i.o. o sprawozdaniu z wykonania budżetu związku; informacją o stanie mienia związku; stanowiskiem komisji rewizyjnej. Nieprzedstawienie zgromadzeniu związku któregośkolwiek z tych dokumentów stanowi istotne naruszenie przepisów proceduralnych i skutkuje nieważnością uchwały absolutoryjnej²⁶. Zgromadzenie związku na podstawie art. 271 ust. 2 u.f.p. może żądać przedłożenia przez zarząd związku dodatkowych wyjaśnień dotyczących sprawozdania z wykonania budżetu związku oraz sprawozdania finansowego. Instytucja absolutorium jest podsumowaniem wykonania budżetu związku, zamykającym gospodarkę finansową związku i środkiem kontroli zgromadzenia związku nad działalnością jego organu wykonawczego. Organ stanowiący związku, a nie komisja rewizyjna, jest wyłącznie właściwy do podjęcia uchwały absolutoryjnej. Tylko zgromadzeniu związku przysługują uprawnienia stanowiące i ono, a nie komisja rewizyjna, rozstrzyga zagadnienie absolutorium, nie będąc w żadnym stopniu zobligowanym przez komisję rewizyjną do podjęcia uchwały o treści przez nią proponowanej, nawet wówczas, gdy przedmiotem głosowania jest wniosek tej komisji. Komisja rewizyjna nie ma uprawnień pozwalających jej na przymuszenie organu stanowiącego do podjęcia uchwały o określonej treści²⁷.

W orzecznictwie różnie wyznacza się zakres przedmiotowy absolutorium. Ujmowany jest on niekiedy szeroko, jako ocena całej gospodarki finansowej związku, za prawidłowość której zarząd – jako organ wykonawczy – ponosi odpowiedzialność²⁸. Przeważa jednak wąskie ujęcie, według którego absolutorium dotyczy wyłącznie wy-

23 Uchwała RIO w Warszawie z dnia 7 sierpnia 2012 r., 16/225/2012, Legalis nr 1249678.

24 Uchwała RIO w Opolu z dnia 21 lipca 2011 r., 17/55/2011, Legalis nr 1249704.

25 K. Sawicka, Absolutorium komunalne (według ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych), „Przegląd Prawa i Administracji” 2010, nr 83, s. 136.

26 Uchwała RIO w Katowicach z dnia 25 lipca 2013 r., 295/XIX/2013, Legalis nr 768439.

27 M. Paczocha, Absolutorium komunalne jako narzędzie oceny efektywności i skuteczności gospodarowania środkami publicznymi przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego, „Finanse Komunalne” 2014, nr 6, s. 7.

28 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 30 października 2013 r., I SA/Ke 554/13, Legalis nr 1426536.

konania budżetu i nie odnosi się do oceny całokształtu działalności organu wykonawczego podmiotu samorządowego²⁹. Można uznać, że instytucja absolutorium stanowi ustawowo określony sposób kontroli organu stanowiącego nad wykonaniem budżetu przez organ wykonawczy i jest wyrazem końcowej oceny działalności w tym zakresie. Nie może być efektem niezadowolenia zgromadzenia związku z całokształtu działalności zarządu, ale musi ściśle odnosić się do wykonania budżetu związku³⁰.

Skutki nieudzielenia absolutorium określono w art. 30 i art. 31 u.z.m.w.ś. Nieprzyjęcie uchwały o udzieleniu absolutorium jest równoznaczne z przyjęciem uchwały w sprawie nieudzielenia zarządowi związku absolutorium. Uchwała zgromadzenia w sprawie nieudzielenia zarządowi absolutorium jest równoznaczna ze złożeniem wniosku o odwołanie zarządu, chyba że po zakończeniu roku budżetowego zarząd został odwołany z innej przyczyny. Zgromadzenie rozpoznaje wniosek o odwołanie zarządu na sesji zwołanej nie wcześniej niż po upływie 14 dni od dnia podjęcia uchwały w sprawie nieudzielenia zarządowi absolutorium. Po zapoznaniu się z wnioskiem i opinią r.i.o. dotyczącą wniosku komisji rewizyjnej w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium zarządowi, zgromadzenie może odwołać zarząd.

6. Wnioski końcowe

Związek metropolitalny będący zrzeszeniem gmin województwa śląskiego wyposażonym w osobowość prawną nie stanowi nowej kategorii j.s.t., ani nie jest związkiem międzygminnym w rozumieniu ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym³¹. Jest podmiotem innym, w porównaniu do wyżej wymienionych, w sektorze samorządu terytorialnego w Polsce. Z uwagi na jego odmienność niezbędne było kompleksowe i wyczerpujące uregulowanie wszystkich kwestii dotyczących jego tworzenia, organizacji i funkcjonowania w odrębnej ustawie. Nie osiągnięto jednak tego rezultatu, pomimo deklaracji zawartych w uzasadnieniu projektu ustawy. Problem ten dotyczy także uregulowania zakresu, zasad i trybu wykonywania wewnętrznej kontroli finansów publicznych związku metropolitalnego.

Wewnętrzną kontrolę finansów publicznych związku metropolitalnego uregulowano w kilku ustawach, tzn. o związku metropolitalnym w województwie śląskim, o finansach publicznych oraz o samorządzie województwa, a także w statucie tego związku. W oparciu o regulacje zawarte w tych aktach prawnych można ustalić zakres tej kontroli, organy i inne podmioty uprawnione do sprawowania kontroli oraz tryb jej wykonywania. Specyfikę tej kontroli wyznaczają rozwiązania ustrojowe

29 Uchwała RIO w Olsztynie z dnia 1 sierpnia 2013 r., 0102-274/13, Legalis nr 741790; uchwała RIO w Opolu z dnia 17 lipca 2013 r., 15/41/2013, Legalis nr 734966.

30 Uchwała RIO we Wrocławiu z dnia 4 lipca 2012 r., 48/2012, Legalis nr 1249656.

31 Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 994 ze zm.).

wo-organizacyjne dotyczące organów związku metropolitalnego, tzn. zgromadzenia i zarządu (odpowiednio organu stanowiącego i kontrolnego oraz wykonawczego), a także skarbnika związku. Pomimo krytycznej oceny dotyczącej niektórych szczegółowych regulacji można stwierdzić, że system kontroli wewnętrznej finansów publicznych związku metropolitalnego spełnia podstawową funkcję, jaką jest zapewnianie warunków do prawidłowego gospodarowania środkami publicznymi przez ten związek i procesu realizacji jego zadań publicznych.

BIBLIOGRAFIA

- Dolnicki B., Marchaj R., Górnośląska-Zagłębiowska Metropolia, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2017, nr 3.
- Dolnicki B., Marchaj R., Związek metropolitalny w województwie śląskim, „Samorząd Terytorialny” 2017, nr 7/8.
- Glumińska-Pawlic J., Specyficzne zasady rachunkowości, sprawozdawczości, nadzoru, kontroli oraz odpowiedzialności w sektorze finansów publicznych, w aspekcie charakterystyki specyfiki gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych, (w:) E. Ruśkowski (red.), System prawa finansowego, t. 2. Prawo finansowe sektora finansów publicznych, Warszawa 2010.
- Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., Kontrola finansowa w sektorze publicznym, Warszawa 2000.
- Lange K., Wybrane aspekty cywilnoprawne kontrasygnaty skarbnika jednostki samorządu terytorialnego, „Finanse Komunalne” 2009, nr 9.
- Ofiarski Z., Komentarz do art. 3, (w:) M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Wrocław 2010.
- Paczocha M., Absolutorium komunalne jako narzędzie oceny efektywności i skuteczności gospodarowania środkami publicznymi przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego, „Finanse Komunalne” 2014, nr 6.
- Ruśkowski E., Kontrola finansowa. Pojęcie, klasyfikacje, zasady, (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2003.
- Sawicka K., Absolutorium komunalne (według ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych), „Przegląd Prawa i Administracji” 2010, nr 83.
- Sawicka K., Instytucja absolutorium w jednostkach samorządu terytorialnego a zadania regionalnych izb obrachunkowych, „Finanse Komunalne” 2013, nr 1/2.
- Sowiński T., Nadzór i kontrola finansów samorządu terytorialnego, (w:) A. Drwiłło (red.), Podstawy finansów i prawa finansowego, Warszawa 2018.
- Trykozko R., Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2010.
- Wierzbica A.M., Pozycja prawna skarbnika jednostki samorządu terytorialnego, „Finanse Komunalne” 2008, nr 4.

Adam Drozdek

PWSZ im. rtm. W. Pileckiego w Oświęcimiu

adam_drozdek@poczta.onet.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0942-3347>

Received: 25.10.2018

Accepted: 29.04.2019

Katarzyna Machalica-Drozdek

Śląski Urząd Celno-Skarbowy w Katowicach

kasiami@op.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7539-4134>

Zasada nadużycia prawa a oszustwo podatkowe w zakresie VAT

The Principle of Abuse of Law and Tax Fraud in VAT

Abstract: The fight against tax fraud and tax abuse is the fundamental principle of every European Union Member State resulting from the well-established case law of the Court of Justice of the European Union. This is also the purpose of the law-making process on value added tax laid down by the EU bodies.

The CJEU case law referred to in this study shows that abuse of law is a form of tax avoidance, with a new, strictly defined meaning given by the CJEU on VAT, which is completely different from tax fraud. Tax fraud is the taxpayer's deliberate evasion of tax liability by fraudulent means. Making conscious decisions, the taxpayer violates the tax law regulations by intentional actions.

The purpose of this study is to identify the relationships between the principle of abuse of law and tax fraud under the Act on Goods and Services.

Keywords: the principle of abuse of law, tax fraud, VAT

Słowa kluczowe: zasada nadużycia prawa, oszustwo podatkowe, podatek VAT

1. Wprowadzenie

Fundamentalną zasadą każdego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, wynikającą z ugruntowanego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jest walka z oszustwami i nadużyciami podatkowymi. Cel ten przyświeca także stanowionym przez organy UE przepisom w zakresie podatku od wartości dodanej.

Ucieczka podatników przed opodatkowaniem stanowi naturalne i powszechnie dostrzegane zjawisko. Likwidacją takich sytuacji zainteresowane są przede wszystkim

kim podmioty czynne, których zadaniem jest wymiar i pobór danin publicznych, ale również podatnicy, gdyż procedury takie w sposób oczywisty naruszają zasadę konkurencyjności.

W świetle powyższego, tematem niniejszego opracowania jest wskazanie relacji zachodzących pomiędzy zasadą nadużycia prawa a oszustwem podatkowym na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Innymi słowy, w ramach analizy zagadnień wyznaczonym tematem niniejszego opracowania należy podjąć próbę udzielenia odpowiedzi na pytanie: czy instytucja nadużycia prawa na gruncie ustawy o VAT jest tożsama z pojęciem oszustwa podatkowego? W tym celu badaniem objęte zostały selektywnie wybrane orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych.

2. Zasada nadużycia prawa

2.1. Normatywne pojęcie zasady nadużycia prawa

Przepisy obowiązującego w Polsce prawa, w szczególności ustawy z dnia 11 marca 2004 r.¹ o podatku od towarów i usług oraz ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa², w celu ochrony interesów finansowych państwa dopuszczają możliwość stosowania przez organy podatkowe zasady nadużycia prawa.

Pojęcie „nadużycie prawa” w przeciwieństwie do oszustwa podatkowego zostało zdefiniowane ustawowo. Zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.t.u. rozumie się przez nie dokonanie czynności podlegających opodatkowaniu, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy. W przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w ust. 1 (czyli np. czynności opodatkowane, m.in. dostawa towarów, świadczenie usług), wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa.

Przedstawiona powyżej definicja badanego pojęcia może budzić wątpliwości, uwzględniając interpretację językową normy prawnej zawartej w art. 4 ust. 5 u.p.t.u. W praktyce jednak instytucja nadużycia prawa wywołuje liczne wątpliwości, zwłaszcza gdy dochodzi do konfrontacji z innymi sposobami mającymi na celu wyłudzenie podatku VAT, w tym oszustwa podatkowego.

Wprowadzenie przez ustawodawcę zasady nadużycia prawa umożliwiło organom podatkowym ingerencję w transakcje gospodarcze zawierane między kontra-

1 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.), dalej powołana jako u.p.t.u.

2 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.), dalej powołana jako o.p. lub Ordynacja podatkowa.

hentami. Organy podatkowe uzyskały bowiem uprawnienia do pominięcia skutków wynikających ze sztucznych czynności stanowiących unikanie opodatkowania. Zgodnie bowiem z treścią przepisu art. 119a o.p., czynność dokonana w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). Pogląd ten jest szczególnie uzasadniony, gdy weźmie się pod uwagę, że organ podatkowy, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności³, jeżeli zaś pod pozorem dokonania czynności prawnej przeprowadzono inne czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej⁴.

Mając na uwadze przedstawione regulacje prawne należałoby wnioskować, że w przypadku stwierdzenia tzw. sztuczności transakcji, nieznajdującej uzasadnienia w praktyce gospodarczej i mającej na celu uzyskanie głównie korzyści podatkowych, organy podatkowe mają możliwość odmówienia skorzystania z prawa, jakie przypisy w zakresie VAT przyznają podatnikowi w związku z odliczeniem podatku. Zaistniałą sytuację można określić jako pewną fikcję prawną, w której przedsiębiorca w ogóle nie bierze udziału jako jedna ze stron transakcji. W takiej sytuacji skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej – zgodnie z przepisami prawa podatkowego. Taka właśnie czynność odpowiednia to czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierowałby się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

Tak więc, najogólniej rzecz ujmując – zasada nadużycia prawa podatkowego z punktu widzenia normatywnego jest sytuacją, w której podatnik podejmuje działania dla takiego ukształtowania stosunków prawnych, pozostając zasadniczo w zgodzie z literalnym brzmieniem VAT, aby osiągnąć dla siebie korzystne rezultaty podatkowe, które jednak pozostawałyby w sprzeczności z wynikającymi z VAT celami gospodarczymi, finansowymi lub społecznymi⁵.

2.2. Istota i cechy zasady nadużycia prawa na tle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Pojęcie „nadużycie prawa” nie jest obce orzecznictwu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które w oparciu o liczne orzeczenia poświęcone tej zasadzie wypracowało wspólny wzorzec pojęcia „nadużycie prawa”. Zgodnie z nim ocena

3 Ordynacja podatkowa, por. art. 199 a § 1.

4 *Ibidem*, por. art. 199 a § 2.

5 A. Drozdek, K. Machalica-Drozdek, Zasada nadużycia prawa a prawo podatnika do odliczenia podatku VAT na tle unijnego i krajowego orzecznictwa sądów administracyjnych, „Monitor Podatkowy” 2018, nr 3, s. 21.

zasady nadużycia prawa powinna zostać oparta na tym, czy dochodzone prawo jest zgodne z celami przepisów, które formalnie stanowią jego źródło. Pojęcie to było rozwijane w licznych orzeczeniach Trybunału.

Jednym z pierwszych orzeczeń TSUE, które w sposób niebezpośredni odwoływało się do zasady nadużycia prawa, było orzeczenie z dnia 3 grudnia 1974 r. w sprawie *Binsbergen*⁶. Skład orzekający stwierdził, że do nadużycia prawa dochodzi, gdy powołanie się przez przedsiębiorcę na swobodę świadczenia usług jest motywowane jedynie chęcią uniknięcia przepisów surowszych, czy też mniej korzystnych przepisów w państwie przyjmującym w porównaniu z tymi, które obowiązują w państwie, w którym powołujący się na swobodę świadczenia usług utrzymuje, że jest osiedlony – w sensie podlegania w tym państwie reżimowi swobody przedsiębiorczości. Tak więc, niezgodne jest z prawem przenoszenie się do innego państwa członkowskiego, w celu prowadzenie działalności gospodarczej z uwagi na mniej restrykcyjne przepisy prawa.

Z punktu prowadzonych rozważań, warto zwrócić uwagę na sprawę *Centros Ltd v. Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*⁷, w której Trybunał Sprawiedliwości zwrócił uwagę na sztuczną strukturę przedsiębiorstwa, dzięki której możliwe było uzyskanie korzyści z prawa unijnego. W orzeczeniu tym Trybunał jednoznacznie wskazał, że państwo członkowskie może odmówić firmie rejestracji oddziału w państwie, w którym nie prowadzi ona działalności handlowej, a celem utworzenia oddziału jest umożliwienie tej spółce prowadzenia w pełnym zakresie jej działalności w państwie, w którym ten oddział zostanie utworzony, co pozwoliłoby uniknąć konieczności zakładania tam spółki, a tym samym obejść uregulowania prawne dotyczące zakładania spółek, które w zakresie wnoszenia minimalnego kapitału zakładowego są tam bardziej surowe. Z orzeczenia tego wynika, że z nadużyciem prawa w tym konkretnym przypadku będziemy mieli do czynienia w sytuacji tworzenia sztucznych struktur, których jedynym celem będzie utworzenie przedsiębiorstwa w państwie, gdzie przepisy prawa przewidują mniejsze obciążenia finansowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, pomimo że działalność będzie prowadzona w kraju. Trybunał jednoznacznie stanął na stanowisku, że zabronione są całkowite sztuczne konstrukcje oderwane od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, tworzone wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych.

Z kolei w wyroku z dnia 14 grudnia 2000 r., w sprawie *C-110/99 Emsland-Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*⁸ Trybunał podkreślił, że aby doszło do nad-

6 Orzeczenie TSUE z 3 grudnia 1974 r. w sprawie *Van Binsbergen v. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, 33/74, „Zbiór Orzeczeń” 1974, s. 1299.

7 Orzeczenie TSUE z dnia w sprawie *Centros Ltd v. Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*, C-212/97, ECR 1999/3/I-1459.

8 Wyrok TSUE z dnia 14 grudnia 2000 r., w sprawie *Emsland-Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, C-110/99, ECR 2000/12B/I-11569.

użycia prawa, muszą zostać stwierdzone dwa elementy o charakterze subiektywnym i obiektywnym. Jeśli chodzi o pierwszy element, to musi istnieć wola podmiotów prawa, których celem jest uzyskania korzyści majątkowej niezgodnej z celami prawa unijnego. Z kolei element obiektywny musi przejawiać się w sztucznym tworzeniu warunków do odnoszenia określonych korzyści – tzw. „sztuczność działania”, która może się przejawiać między innymi w zawieraniu umów pomiędzy członkami rodziny. Celem takiego zachowania jest uzyskanie prawa do ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych. Ta sztuczność działania musi prowadzić do uzyskania korzyści majątkowej, która osiągnana jest za pomocą modyfikacji norm podatkowo prawnych, które to udaremniają podatkowo prawne skutki takich zachowań.

Przełomowym orzeczeniem w sprawie nadużycia prawa był wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r., C-255/02 w sprawie Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd p. Commissioners of Customs & Excise⁹. W orzeczeniu tym Trybunał zwrócił uwagę, że przepisy unijnego prawa podatkowego powinny być interpretowane w ten sposób, aby nie przyznawały prawa podatnikowi do odliczenia podatku od wartości dodanej w sytuacji, gdy transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie. Ponadto istotnym jest dla stwierdzenia istnienia nadużycia, aby przeprowadzone transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy (obecnie dyrektywa 112¹⁰) i ustawodawstwa krajowego, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej.

Podsumowując tę część rozważań można wysunąć wnioski, że koncepcja nadużycia prawa unijnego może znajdować zastosowanie również na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług. Stwierdzenie nadużycia prawa wymaga zaistnienia dwóch elementów:

- osiągnięcia korzyści podatkowej w sposób sprzeczny z celem przepisu prawa unijnego, np. sprzeczne z celami prawa unijnego jest odliczenie podatku w większym stopniu niż wynika to z proporcji obrotów opodatkowanych i obrotów zwolnionych;
- podjęcia danego działania wyłącznie (głównie) w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, np. organy krajowe mogą ustalać rzeczywistą treść i znaczenie takich transakcji; w tym celu można wziąć pod uwagę pozorny charakter danych działań, powiązania ekonomiczne i osobowe pomiędzy stronami.

9 Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r., w sprawie Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd p. Commissioners of Customs & Excise, C-255/02, ECR 2006/2A/I-1609.

10 Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1 z późn. zm.).

O nadużyciu prawa można więc mówić w sytuacji, gdy podatnik w sposób celowy i świadomy wykorzystuje przepisy prawa tak, aby głównym zamiarem prowadzenia działalności gospodarczej były działania mające na celu osiągnięcie korzyści podatkowej.

W świetle orzeczeń TSUE zasada nadużycia prawa identyfikowana jest z sytuacją, gdy podatnik dokonując czynności w sferze prywatnoprawnej, nadużywa pewnych bliżej nieokreślonych praw, które przysługują mu na gruncie prawa podatkowego. W takim ujęciu nadużycie prawa nie ma ściśle określone zakresu, ponieważ nie można stworzyć zamkniętego katalogu stanów faktycznych, które powinny być objęte hipotezą norm, mających za zadanie przeciwdziałanie obejściu prawa. W ten sposób pojęcie nadużycia prawa należy zaliczyć do klauzul generalnych, których interpretacja powinna uwzględniać określoną swobodę interpretacyjną w zakresie kwalifikacji ustalonych stanów faktycznych.

2.3. Istota i cechy zasady nadużycia prawa na tle orzecznictwa polskich sądów administracyjnych

Określenie istoty i cech charakterystycznych nadużycia prawa zostały również podjęte w polskim orzecznictwie sądownoadministracyjnym. Przykładowo w orzeczeniu z dnia 29 kwietnia 2011 r. WSA we Wrocławiu¹¹ wskazał, że do nadużycia dochodzi wówczas, gdy podatnikowi można zarzucić nadużycie prawa, tzn., jeżeli uzyskuje korzyść podatkową sprzeczną z celem przepisów, na które się powołuje. Cel przepisów jest pojęciem dość abstrakcyjnym i podlegającym potencjalnie rozbieżnym interpretacjom. System prawny nigdy nie jest jednak całkowicie precyzyjny, więc tego rodzaju częściowo otwarte klauzule są jego naturalnym elementem. Cel przepisów nigdy nie jest zawieszony w próżni normatywnej ani w pełni abstrakcyjny, dlatego może być ustalony na podstawie materiałów legislacyjnych związanych z wprowadzeniem danego przepisu oraz na podstawie opinii doktryny czy komentatorów. W analizowanej sprawie chodzi o przepis przyznający podatnikom prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego. Głównym celem tego przepisu jest przyznanie prawa do odliczenia pod warunkiem istnienia realnego i uchwytne go związku ze sprzedażą opodatkowaną.

Istotne wnioski z punktu widzenia badanego pojęcia prezentowane są w wyroku z dnia 23 lipca 2013 r.¹², w którym WSA w Bydgoszczy zaznaczył, że zgodnie z treścią art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c VAT, nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu

11 Wyrok z dnia 29 kwietnia 2011 r. WSA we Wrocławiu, I SA/Wr 1465/10, Lex nr 863630.

12 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 23 lipca 2013 r., I SA/Bd 378/13, Lex nr 1383097.

cywilnego¹³ – w części dotyczącej tych czynności. Powyższe sugeruje, że zasadę nadużycia prawa na gruncie podatku od towarów i usług w zakresie podatku naliczonego należy wywieść z art. 58 § 1 k.c. Zgodnie z 58 § 1 k.c., czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna, chyba że właściwy przepis przewiduje inny skutek, w szczególności ten, iż na miejsce nieważnych postanowień czynności prawnej wchodzi odpowiednie przepisy ustawy. Natomiast § 2 art. 58 k.c. stanowi, że nieważna jest czynność prawna sprzeczna z zasadami współżycia społecznego. A zatem prawo do odliczenia podatku naliczonego nie będzie przysługiwało w odniesieniu do faktur, które dokumentują czynności:

- a) sprzeczne z ustawą;
- b) mające na celu obejście przepisów ustawy;
- c) sprzeczne z zasadami współżycia społecznego.

Jak trafnie zauważa NSA w wyroku z dnia 25 lutego 2015 r., sygn. I FSK 93/14¹⁴, na gruncie podatku od towarów i usług, nadużycie prawa w rozumieniu art. 58 § 2 k.c. w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. należy rozumieć jako zachowanie sprzeczne z celem gospodarczo-społecznym prawa do odliczenia podatku wyrażonym w art. 86 ust. 1 u.p.t.u., z uwagi na to, że mimo formalnego spełnienia przesłanki do realizacji tego prawa, ukształtowane zostało ono zasadniczo w celu uzyskania korzyści podatkowej, której przyznanie pozostawałoby w sprzeczności z celem tej normy, a przepisy prawa podatkowego nie mogą być podstawą dla celów nadużycia i oszustwa. Zasadę nadużycia prawa na gruncie podatku od towarów i usług w zakresie podatku naliczonego należy wywieść zasadniczo z treści art. 58 § 2 k.c., który stanowi, że nieważna jest czynność prawna sprzeczna z zasadami współżycia społecznego.

Z kolei w orzeczeniu z dnia 16 listopada 2017 r.¹⁵ Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu stanął na stanowisku, że nadużycie prawa to forma unikania opodatkowania, gdzie podatnik korzysta przykładowo z istniejących praw majątkowych lub praw wynikających z umowy w sposób nieuzasadniony, w złej wierze lub w sposób szkodliwy. Strony umowy w sposób sztuczny wykorzystują przepisy prawa publicznego w celu uzyskania korzyści finansowych.

Istotne wnioski w zakresie nadużycia prawa zawiera orzeczenie WSA w Rzeszowie z dnia 17 maja 2018 r.,¹⁶ w którym zauważa się, że nadużycie prawa podatkowego na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług uregulowane zostało w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. Przywołany przepis nie tylko zawiera definicję nadużycia prawa, ale także określa istotę i cechy nadużycia prawa podatkowego

13 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 459 z późn. zm.) – dalej powołany jako k.c. lub Kodeks cywilny.

14 Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2015 r., I FSK 93/14, Lex nr 16578385; wyrok NSA z dnia 5 września 2016 r., I FSK 2/15, Lex nr 2135968.

15 Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 17 maja 2018 r., I SA/Wr 13/17, Lex nr 2446488.

16 Orzeczenie WSA w Rzeszowie z dnia 17 maja 2018 r., I SA/Rz 227/18, Lex nr 2499552.

– prawa do odliczenia podatku naliczonego poprzez pryzmat terminologii użytej w regulacji cywilnoprawnej, a mianowicie jedną z wad oświadczenia woli, jaką jest pozornosc, a także przesłanek nieważności czynności prawnej, w postaci sprzeczności tejże czynności z prawem, zasadami współżycia społecznego, jak również wskazuje się na zamiar obejścia prawa. W tym ostatnim przypadku ustawodawca wiąże nieważność nie tyle z samą treścią czynności prawnej, ale jej skutkiem, który jest albo zakazany przez prawo, albo prawnie nieuzasadniony. W ocenie Sądu nadużycie prawa podatkowego należy powiązać ze sprzecznością realizowanych przez nią czynności z zasadami współżycia społecznego, o której mowa w art. 58 § 2 Kodeksu cywilnego. W tym zakresie właściwsze wydaje się powiązanie tak dokonanej czynności raczej z obejściem prawa jako przesłanką nieważności czynności, gdyż zasady współżycia społecznego, będące istotnym czynnikiem regulacji obrotu cywilnoprawnego, pozostają prawnie obojętne na gruncie prawa podatkowego, stanowiącego dziedzinę prawa publicznego, rządzącego się jednak odmienną metodą regulacji. Niemniej jednak dla zasadności zastosowania w określonej sprawie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c ustawy o podatku od towarów i usług nie ma decydującego znaczenia prawidłowość zakwalifikowania przez organy podatkowe kwestionowanej czynności do odpowiedniego przepisu art. 58 k.c. czy art. 83 k.c. Wynika to zaś z faktu, że regulacja podatkowa odsyła do pojęć prawa cywilnego w zakresie zdefiniowania celu czynności uznanej za nadużycie, który można wywodzić w odpowiednim zakresie ze wszystkich tych definicji. Ponadto Sąd pokreślił, iż prawo do odliczenia podatku naliczonego z czynności zakwalifikowanych jako nadużycie prawa, z uwagi na sztuczne wydłużenia łańcucha dostaw, nie korzysta również z ochrony przepisów prawa unijnego.

W kontekście powyższego należy zauważyć, że organy podatkowe muszą posługiwać się obiektywnymi przesłankami przy dokonywaniu oceny celu podatnika i ewentualnego pozbawienia go możliwości realizacji zasady neutralności podatku VAT. Do takich przesłanek zdaniem organów podatkowych można zaliczyć przeprowadzenie oceny transakcji gospodarczych na płaszczyźnie prawnej oraz ekonomicznej. I tak, na płaszczyźnie prawnej sztuczność konstrukcji wyraża się najczęściej w jej nadmiernej zawłości przez np. dzielenie zdarzenia na odrębne czynności prawne albo połączenia wielu odrębnych zdarzeń w jedną czynność w sposób nietypowy dla danej branży; występowaniu dużej liczby podmiotów pośredniczących, które nie wnoszą żadnych istotnych elementów gospodarczych; elementach prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed zastosowaniem tej konstrukcji prawnej (transakcje okrężne); elementach transakcji wzajemnie się znoszących lub kompensujących. Natomiast na płaszczyźnie ekonomicznej sztuczną transakcję charakteryzuje brak treści ekonomicznej, np. przez ukrywanie prawdziwego celu i znaczenia zdarzenia gospodarczego, nieadekwatność lub zbeđność do realizacji rzeczywistego zdarzenia gospodarczego zgodnie z jego celem i istotą oraz do uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego. Zawłość sztucznej konstrukcji prawnej oraz brak w niej treści ekonomicznej powoduje, że konstrukcja

ta została by zastosowana przez rozsądnie działający podmiot kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi¹⁷.

Nie ulega zatem wątpliwości, że zasada nadużycia prawa podatkowego opiera się na wykorzystaniu konstrukcji cywilnoprawnych jako instrumentu przeciwdziałania opodatkowaniu w następujących elementach:

- podatnik dokonuje czynności legalnych w sferze prawa prywatnego;
- czynności te cechują się sztucznością bądź nieadekwatnością – pozbawione zostały bezpośredniego celu gospodarczego;
- czynności podatnika mają na celu obniżenie wysokości podatku;
- podatnik stosuje się do literalnego brzmienia przepisów ustawy o VAT oraz przekazuje organom podatkowym wszystkie wymagane informacje.

Reasumując ten wątek rozważań należy stwierdzić, że istotą zasady nadużycia prawa jest postępowanie podatnika zmierzające do określonego innego niż typowe w danych okolicznościach ukształtowania własnych szeroko rozumianych stosunków majątkowych, a jedynym zamierzonym efektem takiego działania ma być korzystna – z punktu widzenia podatnika – podatkowoprawna kwalifikacja tych stosunków majątkowych¹⁸. Przyczyn zasad nadużycia prawa należy upatrywać w lukach w systemie prawa podatkowego, których brak prowadzi do skutków nieakceptowanych z punktu widzenia wartości systemu prawa podatkowego. Pojęcie nadużycia prawa należy wiązać z takim zachowaniem podatnika, które polega na uniknięciu znalezienia się w sytuacji faktycznej lub prawnej, z której zaistnienia przepisy prawa podatkowego wiążą powstanie stosunku prawnopodatkowego.

3. Oszustwo podatkowe

Niejednokrotnie w opinii organów podatkowych, co zauważono na wstępie, nadużycie prawa identyfikowane jest z pojęciem „oszustwo podatkowe”. Sytuacje takie występowały także początkowo w judykaturze, czego przykładem może być wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 stycznia 2013 r., sygn. III SA/Wa 1021/12¹⁹, zgodnie z którym transakcje stanowią nadużycie (oszustwo) podatkowe. Zdecydowana większość orzeczeń w sposób jednoznaczny odróżnia nadużycie prawa w dziedzinie VAT od oszustwa podatkowego²⁰. Wskazanie istoty i charakteru cech oszustwa podatkowego pozwoli na odróżnienie tej instytucji od nadużycia prawa.

Rozważania poświęcone oszustwu podatkowemu powinny także w niezbędnym zakresie bazować na określeniu tego terminu w ujęciu słownikowym i encyklopedycz-

17 A. Drozdek, K. Machalica-Drozdek, *Zasada...*, *op. cit.*, s. 20.

18 P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002, s. 36.

19 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 stycznia 2013 r., III SA/Wa 1021/12, Lex nr 1326383.

20 Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2017 r., I FSK 352/16, Lex nr 2440290.

nym. Najczęściej wprost oszustwo utożsamiane jest ze świadomym wprowadzeniem kogoś w błąd lub wyzyskanie czyjegoś błędu dla własnych korzyści²¹. Prezentowane są również definicje oszustwa, które utożsamiają je wprost z przestępstwem. Jako przykład może posłużyć definicja zawarta w Wielkiej encyklopedii prawa, zgodnie z którą oszustwo jest to doprowadzenie w celu osiągnięcia korzyści majątkowej innej osoby do niekorzystnego rozporządzania własnym lub cudzym majątkiem, za pomocą wprowadzenia jej w błąd albo wykazania błędu lub niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania²². Tak więc, termin „oszustwo” należy wiązać z konkretnymi sytuacjami określonymi i uregulowanymi w przepisach materialnego prawa karnego.

Jak podkreśla L. Gardocki, przestępstwo oszustwa polega na doprowadzeniu innej osoby do niekorzystnego rozporządzania mieniem w następujący sposób; tj. przez:

- wprowadzenie w błąd;
- wyzyskanie błędu;
- uzyskanie niezdolności do należącego pojmowania przedsiębranego działania²³.

Istotnym jest, że wymienione sposoby doprowadzenia osoby trzeciej do rozporządzania mieniem nie muszą wystąpić łącznie. Wystarczy zatem spełnienie tylko jednej z ww. przesłanek, aby doszło do popełnienia przestępstw oszustwa podatkowego.

Wprowadzenie rozwiązań mających na celu zapobieganie popełnieniu oszustw podatkowych wynika z unijnego prawa podatkowego. Zgodnie z treścią art. 395 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE²⁴ Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy, w celu uproszczenia poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Powołany artykuł należy interpretować łącznie z art. 273 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i uniemożliwienie oszustw podatkowych, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic. Już po-

21 W. Doroszewski, Słownik Języka Polskiego. Tom Piąty, Warszawa 1963, s. 1193.

22 L. Paprzycki, (w:) E. Smoktunowicz (red.), C. Kosikowski (red.), Wielka encyklopedia prawa, Białystok-Warszawa 2000, s. 607.

23 L. Gardocki, Prawo karne, Warszawa 2006, s. 315.

24 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 ze zm.).

bieżna analiza dowolnych regulacji prawnych wskazuje, że walka z oszustwami podatkowymi jest priorytetem państw członkowskich. Mają one nie tylko ogólny obowiązek zastosowania wszelkich środków ustawodawczych i administracyjnych właściwych dla zagwarantowania pełnego poboru podatku od wartości dodanej należnego na ich odpowiednich terytoriach, ale przede wszystkim powinny one zwalczać także oszustwa. Państwom członkowskim w tym zakresie przysługuje swoboda w wyborze środków, które mogą przybrać formę sankcji administracyjnych, karnych lub obydwu rodzajów tych sankcji łącznie, aby zagwarantować pełny pobór wpływów pochodzących z podatku od wartości dodanej, a przez to zapewnić ochronę interesów finansowych Unii zgodnie z przepisami dyrektywy 2006/112 i art. 325 TFUE²⁵. Tak więc, oszustwa podatkowe mają charakter niezgodnego z prawem działania, które podlegają sankcjom administracyjnym oraz karnym, którego podłożem są regulacje międzynarodowe.

Charakterystyczne cechy badanego pojęcia zawiera orzecznictwo TSUE, które w tym zakresie wyraźnie rozdziela pojęcie „oszustwo” od zasady nadużycia prawa. Najczęściej składy orzekające używają rozbudowanego sformułowania, zgodnie z którym walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami, jest celem uznanym i wspieranym przez przepisy dyrektywy VAT²⁶. W wyroku z dnia 22 listopada 2017 r., sygn. C-251/16 w sprawie Edward Cussens, John Jennings i Vincent Kingston v. T.G. Brosnan²⁷ Trybunał stwierdził, że należy rozróżnić niepożądane zachowania w postaci oszustwa podatkowego i nadużycia prawa. Są to zwyczajnie dwie odrębne instytucje prawne, których zakresy nie pokrywają się, tj. oszustwo nie jest nadużyciem, a nadużycie prawa nie może być oszustwem. Ustalenie, z czym mamy do czynienia w konkretnej sprawie, zawsze należy do organów podatkowych i sądów krajowych²⁸.

Zgodnie z raportem Zgromadzenia Parlamentarnego Rady Europy z dnia 16 stycznia 1978 r., oszustwa podatkowe to praktyki, poprzez które podatnik usiłuje uchylić się od swych obowiązków prawnych oszukańczymi środkami²⁹. Chodzi tutaj o bezpośrednie i umyślne naruszenie prawa podatkowego, polegające na podstępnym uchylaniu się od wymiaru lub uiszczenia części lub całości podatku. Na grun-

25 Por. Wyrok TS z dnia 8 września 2015 r., w sprawie C-105/14, postępowanie karne przeciwko Ivo Tariccowi i in., ZOTSiS 2015/9/I-555.

26 Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. C-255/02 w sprawie Halifax plc, Leeds PermanentDevelopment ServicesLtd, County Wide Property Investments Ltd p. Commissioners of Customs & Excise, ECR 2006/2A/I-1609.

27 Wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2017 r., sygn. C-251/16 w sprawie Edward Cussens, John Jennings i Vincent Kingston v. T.G. Brosnan, www.eur-lex.europa.eu.

28 Podobnie: wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 listopada 2017 r., sygn. I SA/Wr 403/17, Lex nr 2444430.

29 Por. m.in. raport Zgromadzenia Parlamentarnego Rady Europy z dnia 16 stycznia 1978 r.; Doc. 4098 (w:) *L'évasion et la fraude fiscales internationale*, Colloque de 5-7 mars Strasbourg, Recueil des documents, Amsterdam 1981, s. 173 i n.

cie podatku VAT zachowanie podatnika zmierza do uchylecia się od opodatkowania, które bezpośrednio i jawnie narusza obowiązujące przepisy prawa podatkowego. Mowa tutaj o takich zachowaniach jak np. nieujawnianie przedmiotu opodatkowania i przez to niedeklarowanie podatku, stosowanie zaniżonych stawek, celowy brak zapłaty podatku, wystawianie fałszywych faktur³⁰.

Konstrukcja oszustwa podatkowego bardzo często jest wykorzystywana w karuzelach podatkowych, jako narzędzie używane przez jej organizatorów celem utrudnienia wykrycia oszustwa podatkowego. Polega ona na wykorzystywaniu szeregu następujących po sobie czynności podejmowanych przez kilka podmiotów gospodarczych w łańcuchu dostaw, wykorzystujących legalny obrót gospodarczy, w ramach którego niektóre z tych podmiotów dokonują działań zmierzających do uchylecia się od opodatkowania i wyłudzenia VAT. Karuzela podatkowa sama w sobie nie jest oszustwem, ale konstrukcją, w ramach której niektórzy z jej uczestników popełniają oszustwa podatkowe.

WSA we Wrocławiu w orzeczeniu z dnia 16 listopada 2017 r.³¹ wskazał na istotę i charakter oszustwa karuzelowego związanego z podatkiem VAT. Oszustwo karuzelowe polega na tym, że występuje łańcuch wielu następujących po sobie dostaw, gdzie nalicza się i odlicza podatek VAT, przy czym co najmniej jeden z podatników nie rozlicza (nie wpłaca) należnego podatku i znika. Jeżeli przyjmując, że wszystkie czynności podmiotów uczestniczących w karuzeli są poza systemem VAT, oznacza to, że nie ma żadnych dostaw, nie ma podatku naliczonego i należnego, nie ma podatników w tym tego znikającego, a w konsekwencji nie ma oszustwa podatkowego. Innymi słowy, poprzez zastosowanie skutków nadużycia organy dokonują przekwalifikowania transakcji w sposób, który prowadzi do całkowitego zniwelowania bytu oszustwa. Podmioty, które świadomie uczestniczą w karuzeli podatkowej podejmują czynności w celu uzyskania korzyści podatkowej. Tak więc zamiar podatnika uczestniczenia w karuzeli podatkowej stanowi istotny element pojęcia „oszustwo”, a nie jest on np. wymagany jako warunek unikania opodatkowania.

Wykorzystanie karuzel podatkowych do oszustw podatkowych powoduje, że są to sztuczne konstrukcje, które nie występują w realnym handlu pozbawionym elementu oszustwa. Tego typu oszustwa bazują na takim przepływie towarów pomiędzy państwami członkowskimi, który skutkuje powrotem towarów do państwa ich pierwotnego pochodzenia i ma na celu uchylene się od opodatkowania, legalizację towarów nabytych nielegalnie, czy sprzedaż towarów po cenach niższych niż ceny rynkowe.

Podmioty uczestniczące w tego typu transakcjach dokonują rejestracji na potrzeby podatku od towarów i usług tylko w celu dokonania oszustwa podatkowego.

30 Wyrok TSUE z dnia 7 grudnia 2010 r., Postępowanie karne przeciwko RZOTSiS, C-285/09, 2010/12A/I-12605-12654.

31 Orzeczenia WSA we Wrocławiu z dnia 16 listopada 2017 r., Sygn. I SA/Wr 13/17, Lex nr 2446488.

Często posługują się danymi niezgodnymi ze stanem faktycznym, np. wskazując fałszywy adres. Rejestracji dokonuje najczęściej osoba, która w rzeczywistości nie kieruje działalnością podmiotu, nie posiada wiedzy na temat planowanych transakcji czy też informacji o osobach faktycznie kierujących działalnością podmiotu, nie posiada dostępu do rachunku bankowego firmowanego kierowanego przez siebie podmiotu³². W celu uniknięcia zapłaty należnego podatku od towarów i usług podmioty takie nie wykazują uzyskanego obrotu w deklaracjach podatkowych lub posługują się fałszywymi fakturami, na podstawie których wypełniają deklaracje podatkowe, które często przy wstępnej weryfikacji wydają się być wyjątkowo rzetelne – brak w nich jakichkolwiek błędów matematycznych (kwoty podatku należnego i naliczonego bilansują się mimo wysokich obrotów).

Powyższe wnioski prowadzą do stwierdzenia, że oszustwo podatkowe, w przeciwieństwie do nadużycia prawa, charakteryzuje się uchylaniem się od opodatkowania, poprzez wprowadzenie mechanizmów mających na celu wprowadzenie w błąd organów podatkowych.

4. Wnioski końcowe

Podsumowując przedstawione powyżej rozważania należy podkreślić, że obie instytucje w postaci nadużycia prawa oraz oszustwa podatkowego są niewątpliwie negatywnym zjawiskiem wykorzystywanym w celu uniknięcia uiszczenia podatku VAT. Podatnicy dopuszczający się takich procederów osiągają pozytywne dla siebie skutki, uszczuplając tym samym dochody państwa.

Jak wynika z powołanego w niniejszym opracowaniu orzecznictwa TSUE, nadużycie prawa to forma unikania opodatkowania, której TSUE nadał w dziedzinie VAT ściśle określony sens, zupełnie odmienny od oszustwa podatkowego.

W świetle przedstawionego orzecznictwa oraz poglądów doktryny prawa konstrukcja nadużycia prawa wymaga spełnienia łącznego dwóch przesłanek, subiektywnej i obiektywnej. Konieczne jest zatem, aby transakcje handlowe przy wykorzystaniu przesłanek formalnych określonych w ustawie o VAT skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, która jest sprzeczna z celem tych przepisów (przesłanka obiektywna). Ponadto z okoliczności towarzyszących zawieraniu transakcji musi wynikać cel w postaci korzyści podatkowej (przesłanka subiektywna).

W przypadku oszustwa podatkowego brak jest tzw. struktury „sztucznej transakcji”. Podatnik uchyla się od obowiązku podatkowego oszukańczymi środkami. Poprzez umyślne działania świadomie narusza on regulacje prawa podatkowego. Następuje to przykładowo poprzez zaniżenie podstawy opodatkowania bądź jej niedeklarowanie, stosowanie obniżonych stawek czy wystawienie fałszywych faktur. Celem

32 Stąd też często dla określenia takich podmiotów używana jest nazwa „spółka-wydmuszka”, „spółka-słup”, które po wyeksploatowaniu zastępowane są kolejnymi.

czynności podejmowanych przez takiego podatnika jest wprowadzenie w błąd organów podatkowych i uzyskanie korzyści majątkowej (np. nienależnego zwrotu) kosztem mienia Skarbu Państwa. W przypadku oszustwa podatkowego mamy do czynienia z minimalizowaniem obciążeń podatkowych przez prowadzącego realną działalność gospodarczą podatnika.

BIBLIOGRAFIA

Doroszewski W., Słownik Języka Polskiego. Tom Piąty, Warszawa 1963.

Drozdek A., Machalica-Drozdek K., Zasada nadużycia prawa a prawo podatnika do odliczenia podatku VAT na tle unijnego i krajowego orzecznictwa sądów administracyjnych, „Monitor Podatkowy” 2018, nr 3.

Gardocki L., Prawo karne, Warszawa 2006.

Karwat P., Obejście prawa podatkowego, Warszawa 2002.

Paprzycki L., (w:) E. Smoktunowicz (red.), C. Kosikowski (red.), Wielka encyklopedia prawa, Białystok-Warszawa 2000.

Raport Zgromadzenia Parlamentarnego Rady Europy z 16 stycznia 1978 r. Doc. 4098, (w:) *Lévasion et la fraude fiscales internationale*, Colloque de 5-7 mars Strasbourg, Recueil des documents, Amsterdam 1981.

Karina Ponomareva

Omsk State University

karinaponomareva@gmail.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2951-3067>

Received: 28.02.2019

Accepted: 29.04.2019

The Implementation of BEPS Actions in the Russian Federation

Abstract: The author comes to the conclusion that the development of legal regulation on issues of international cooperation in the area of taxation and the exchange of tax information allows us to positively characterize the process of using the best modern tax practices by the Russian Federation.

The main directions of implementation of the BEPS Action Plan in the Russian Federation are considered in the article. The author highlights areas of legal regulation of tax relations, most affected by international economic integration and foreign tax practice. These are CFC rules and tax residence of legal entities, national anti-abusive rules (foremost of which is Article 54.1 of the Russian Tax Code which can be characterized as a new Russian GAAR), thin capitalization rules, administrative assistance and the exchange of tax information. The role of the OECD acts in Russian tax law is brought into light and an analysis of implementation of certain BEPS measures in the Russian Federation is provided. The aim of the article is to show and analyze the ways and perspective of implementation of the BEPS Action Plan in the Russian Federation. The author uses methods of theoretical analysis, particularly the theory of integrative legal consciousness, as well as legal methods, including formal legal method and comparative law. The legal regime of taxation of profit and income in the Russian Federation is influenced by many factors, including the internationalization of tax law.

Keywords: tax law, direct taxes, corporate income tax, personal income tax, BEPS, anti-avoidance measures

1. Introduction

The aim of the article is to show and analyze the ways and perspective of implementation of the BEPS Action Plan in the Russian Federation and in particular the direction it follows.

The author uses methods of theoretical analysis, particularly the theory of integrative legal consciousness, as well as legal methods, including formal legal method and comparative law.

The legal regime of taxation on profit and income in the Russian Federation is influenced by many factors, including the internationalization of tax law. The implementation of OECD regulations, on the one hand, and integration associations on the other, predetermines the direction of development of national tax policy. Recent changes in Russian tax legislation are largely due to the implementation of measures laid down by OECD acts, primarily the Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (hereinafter - BEPS plan).¹ Russia is an integral part of the world community, and general problems in the field of taxation affect the Russian tax regime: according to Part 4 of Art. 15 of the Constitution of the Russian Federation, international treaties of the Russian Federation and the fundamental principles and norms of international law are an integral part of the legal system. The norms of supranational law and the norms enshrined in OECD acts affect the possibility of improving the Russian tax regime through the implementation of measures of these acts or through incorporation. The consolidation in the Tax Code of the Russian Federation (hereinafter - the Tax Code)² of the rules for taxation of controlled foreign companies, the rules of fine (insufficient) capitalization, the concept of beneficial owner, criteria for tax residence of legal entities, ratification of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, are milestones of Russian tax policy at the present stage. On 7 June 2017, the Russian Federation joined the OECD Multilateral Convention on the implementation of measures relating to tax agreements in order to counteract the erosion of the tax base and withdraw profits from taxation,³ which contains mandatory provisions reflected in the final report of the BEPS Action plan. On 1 January 2018, Federal Law No. 340-FZ of 27 November 2017, entered into force, aimed at implementing the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. Problems of international taxation and BEPS issues are discussed broadly in international literature. The research on these interactions in Russia is rather limited so far. Such scholars, as Matchekhin, Ponomareva, Solovieva, Vinnitsky and Shackmametiev can be mentioned. In recent studies Matchekhin (2011, 2016, 2018) reveals a lack of clarity in relation to content, hierarchy, way of application of instruments contained in Russian tax treaties.⁴ Polezharova (2016) notices that when

1 OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (access: 12.09.2018).

2 The Tax Code of the Russian Federation, Part One No. 146-FZ Of July 31, 1998. Part Two No.117-FZ of August 5, 2000.

3 Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting // OECD, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (access: 2.10.2018).

4 See: V. Matchekhin, Using of the OECD Commentaries in tax disputes by the Russian courts: the modern practice, "Tax Expert" 2011, no. 9, p. 32-39; V. Matchekhin, Obraschenie rossyskih sudov k Kommentariam OESR v nalogovyh sporach: sovremennaya praktika, "Tax Expert" 2016, no. 3, p. 61-69; V. Matchekhin, K. Tokareva, Razvitie rossiyskoy sudebnoy praktiki po primeneniyu

implementing foreign best practice recommendations on tackling tax avoidance, it is not possible to do this automatically because of differences in legislative basics and history of regulation between countries. The author comes to the conclusion that the development of legal regulation on issues of international cooperation in the area of taxation and the exchange of tax information, allows us to positively characterize the process of using the best modern tax practices by the Russian Federation.⁵

2. Recent Amendments to Russian Tax Legislation Affected by the Internationalization of Tax Law

Let us highlight several areas of the legal regulation of tax relations, which were most affected by international economic integration and foreign tax practice.

2.1. CFC Rules and Tax Residence of Legal Entities

The Federal Law No. 376-FZ of November 24, 2014 “On Amending Part One and Part Two of the Tax Code” (regarding the taxation of profits of controlled foreign companies and the income of foreign organizations) introduced two new institutions into the Russian tax system, namely the CFC rules and the concept of corporate tax residence. These institutions are aimed at counteracting tax evasion in the Russian Federation.

When developing the CFC rules, some OECD recommendations from the BEPS plan are taken into account, for example a broad definition of the CFC; mechanism of distinguishing between active and passive profit of the CFC; the attribution of the profit of the CFC to the controlling person in accordance with its share etc.

According to Article 25.13 of the Tax Code, a foreign company controlled by a foreign company is recognized as a foreign organization that simultaneously satisfies all of the following conditions:

- the organization is not recognized as a tax resident of the Russian Federation;
- the organization’s supervisory entity is an organization and/or an individual recognized as tax residents of the Russian Federation.

The second important achievement of the Russian tax legislator was the reform of the institution of tax residency of organizations and its consolidation taking into account the place of management, carried out simultaneously with fixing in the Tax Code the rules governing the CFC institute. Management test takes into account the close economic and commercial ties of the company with the state, which may be

Kommentariy k Modelnoy konvencii OESR pri rassmotrenii nalogoych sporov, “Taxes” 2019, no. 2, p. 15-20.

5 L. Polezharova, *Mezhdunarodnoe nalogooblozhenie: sovremennaya teoriya i metodika*, Moscow 2016, p. 39.

indicated by the presence of management and control bodies, the place of residence of its main shareholders or the main place of business.⁶

In accordance with Clause 1 of Article 246.2 of the Tax Code, tax residents of the Russian Federation are:

- Russian organizations;
- foreign organizations recognized as tax residents of the Russian Federation in accordance with the international treaty of the Russian Federation on taxation issues - for the purposes of applying this international treaty;
- foreign organizations, the management of which is in the Russian Federation, unless otherwise provided by the international treaty of the Russian Federation on taxation.

On the basis of Clause 2 of Article 246.2 of the Tax Code, the place of management of a foreign organization is the Russian Federation, provided that at least one of the following conditions is observed with respect to the specified foreign organization and its activities:

- the executive body (executive bodies) of the organization regularly carries out its activities with respect to this organization from the Russian Federation. The regular implementation of activities does not recognize the performance of activities in the Russian Federation in a volume substantially less than in another state (states);
- the main (managerial) officials of the organization (persons authorized to plan and supervise activities, manage the activities of the enterprise and bear responsibility for this) primarily carry out the management of this foreign organization in the Russian Federation. The management of the organization recognizes the adoption of decisions and the implementation of other actions relating to the issues of the current activities of the organization, which fall within the competence of executive management bodies.

In accordance with Clause 8 of Article 246.2 of the Tax Code, foreign organizations that have a permanent location in a foreign country and operate in the Russian Federation through a separate subdivision have the right to independently recognize themselves as tax residents of the Russian Federation in compliance with the provisions of the Tax Code and other normative legal acts of the Russian Federation. In this case, the specified foreign organization is not recognized as being controlled by a foreign company on the basis of Article 25.13 of the Tax Code.

Thus, foreign organizations are recognized as payers of income tax if they:

6 I. Khavanova, To the theory of economic analysis in tax law, "The journal of Russian Law" 2015, no. 5, p. 103.

- carry out their activities in the Russian Federation through permanent missions and receive income from sources in Russia;
- do not carry out activities in the Russian Federation through permanent missions but receive income from sources in Russia.

In other words, the criterion for the place of actual management was chosen by the criterion for the recognition of foreign organizations as Russian tax residents. According to A.I. Savitsky, “the consistent application of the criterion of non-discrimination to permanent establishments of foreign organizations in Russia can significantly change the domestic taxation order by approximating their tax and legal status to residents and eliminating unjustified discrimination”.⁷

Comparing the tasks of the CFC rules in the EU and its member states with the CFC rules in the Russian Federation, it can be concluded that the objectives of the CFC rules in the EU are based on the BEPS plan and consist of eliminating the deferral of profit taxation, as well as limiting the artificial placement of passive income in foreign low-tax jurisdictions. At the same time, the main task of the Russian CFC rules is combating tax abuses and deoffshorization of the national economy.

2.2. National Anti-Abuse Rules

Tax agreements concluded by the Russian Federation do not contain special anti-abuse rules (in contrast to European anti-avoidance rules). However the Decision of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated 12 October 2006, No. 53 “On Evaluation by Arbitration Courts of the Justification of Receiving a Tax Benefit by the Taxpayer” is the basis of judicial practice in combating aggressive tax planning. The tax benefit is defined as the reduction in the amount of the tax liability due to a decrease in the tax base, the receipt of tax deduction, application of a lower tax rate, and the right to return or to recover tax from the budget. The submission by the taxpayer to the tax authority of all duly executed documents provided by the legislation on taxes and fees in order to obtain tax benefits is the basis for obtaining it, unless the tax authority has proved that the information contained in these documents is incomplete, unreliable and/or contradictory. Thus, the legitimacy of the taxpayer’s actions depends on the “validity” or “unreasonableness” of the tax benefit he has received.

A large number of complaints from taxpayers concerns the assessment of the validity of the tax benefit. The Court attaches to economic analysis of decisive importance in assessing the validity of taxpayer’s receipt of tax benefits.

The law enforcer chose the approaches of the business purpose and “substance over form” concept. The substance of relations and the actual circumstances of economic activity have the advantage over their registration in documents

7 A. Savitskiy, Tax discrimination and tax exemptions, “Tax Expert” 2013, no. 3, p. 26.

(paragraphs 3, 5, 7 of the Ruling of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 53).⁸ These provisions are equally applicable to both internal and transboundary situations.

The problem of delimiting lawful actions aimed at minimizing taxes, and avoiding paying them for a long time, was also discussed at the level of the Russian legislator. The draft federal law No. 529775-6 “On Amending Part One and Part Two of the Tax Code of the Russian Federation”⁹ was submitted to the State Duma in May 2014. The bill caused criticism among practitioners and researchers¹⁰ and was substantially modified.

The Federal Law of 18 July 2017 No. 163-FZ “On Amending Part One of the Tax Code of the Russian Federation” is aimed at solving the problem of using formally lawful actions for non-payment (incomplete payment) of taxes or obtaining the right to refund them. The general rule prohibiting taxpayers to reduce the tax base and/or the amount of tax payable as a result of distortion of information about the facts of economic life (a set of such facts), objects of taxation that are subject to taxation and/or accounting or tax reporting of the taxpayer is fixed.

Introduction to the Tax Code of Article 54.1 complies with international practice and the recommendations of the BEPS plan, and was also a necessary measure in the fight against tax evasion.

Instead of the concept of a business purpose, the legislator is already using the concept of the principal purpose test.

Article 54¹ of the Tax Code provides that there shall be a decrease in the taxpayer’s tax base, and/or the amount of tax payable as a result of the distortion of information about the facts of economic life (the set of facts) about the objects tax, to be reflected in the tax and/or the accounting of tax in the taxpayer’s financial statements.

After passing this test, the law proposes to further verify compliance with both of two conditions:

- the principal purpose of the transaction is not the failure (partial payment) and/or offset (refund) tax amount;
- obligations under the transaction (operation) executed by a person who is a party to the contract concluded with the taxpayer, and/or by a person who has an obligation to execute the transaction (operation) transferred by contract or law.

8 Ruling No. 53 of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of 12 October 2006 “Concerning the Evaluation by Arbitration Courts of the Legitimacy of the Receipt of a Tax Benefit by a Taxpayer”.

9 Draft Federal Law No. 529775-6 “Concerning the Introduction of Amendments to Parts One and Two of the Tax Code of the Russian Federation”.

10 See K. Sasov, The justification of tax benefit: a doctrinal crisis or a legal collapse?, “Tax Expert” 2016, no. 11, p. 24-33; V. Zaripov, The crisis of concept of tax benefit, “Tax Expert” 2015, no. 6, p. 19-31.

The question arises as to the ratio of the Tax Code and the Resolution of the Plenum of the Russian Federation No. 53: the law applies primarily to issues of transactions with “unscrupulous” counterparts, while the concept of unjustified tax benefit has a much broader application.¹¹ Thus, the distinction between legitimate and illegitimate embodiments tax optimization by Evidence circumstances unjustified tax benefit is not always possible. The presence or absence of evidence of a taxpayer’s action confirming their orientation to avoid paying taxes, is indirectly related to the real intentions and the taxpayer’s goals, since in reality only the taxpayer himself can know whether there was an intention to evade taxes in the absence of the relevant rights and bases.

The doctrine of unjustified tax benefit has all the prerequisites to become an instrument to fight cross-border abuse and can be mentioned as the Russian GAAR.

2.3. Thin Capitalization Rules

Due to the principle of non-discrimination enshrined in Article 24 of the OECD MC and similar articles of DTTs, the application of thin capitalization rules became the subject of much litigation. The case of Coal Company “Severny Kuzbass”¹² became fundamental in resolving similar disputes. The issue of thin capitalization became one of the most important issues in the field of corporate taxation. When considering such disputes the courts formed approaches to the taxation of cross-border transactions. They touched on the topic of discrimination in a slightly different perspective - on the possibility of applying national rules on thin capitalization in the payment of foreign creditors’ interest on debt. The Supreme Arbitration Court concluded that the thin capitalization rules do not conflict with the principle of non-discrimination.

The question of application of paragraph 4 of Article 269 of the Tax Code, to situations in which the creditor acted not a foreign company and a Russian company, until recently remained ambiguous. However, it became a landmark decision in the case of “Novaya Tabachnaya Kompaniya”.¹³ The Supreme Court decision pointed out that Article 269 of the Tax Code aims at protecting against tax abuse and does not apply if the abuse is not revealed. Up to this point the tax authorities’ free themselves from proving the fact of abuse and do not find out the real meaning of economic relations between parent and subsidiary companies.

11 The Ruling of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of 12 October 2006 No. 53 “Concerning the Evaluation by Arbitration Courts of the Legitimacy of the Receipt of a Tax Benefit by a Taxpayer”.

12 The Ruling of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of 15 November 2011, No. 8654/11.

13 The Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation of 18 March 2016, No. 305-KG15-14263.

2.4. Administrative Assistance and the Exchange of Tax Information

The Russian tax authorities are becoming more active in using the tools of the international exchange of tax information. According to the main directions of tax policy of the Russian Federation for 2016 and the planning period of 2017 and 2018 amendments to the Russian legislation on taxes and levies aimed at allowing the automatic exchange of tax information on financial transactions with foreign jurisdictions, should allow to carry out Russian accession to the multilateral agreement on automatic exchange of financial information, providing a single standard reporting of financial transactions for tax purposes. The introduction of this standard will increase the ability of tax authorities to obtain the information necessary to accurately determine the tax liability of national taxpayers.

The important step of Russian integration into the international information exchange process is the signing and ratification by Russia of the Joint Council of Europe and the OECD Convention on mutual administrative assistance in tax matters.¹⁴ The Convention entered into force for Russia on 1 July 2015. The Convention covers a wide range of taxes and provides all possible forms of administrative co-operation of States in the establishment and collection of taxes. In addition, the Convention allows signatory states to expand their treaty network for the exchange of information, not only with new contracting parties, but also with respect to other taxes.

As a growing number of taxpayers engage in cross-border tax relations, the exchange of tax information, has become the main tool for monitoring compliance with taxpayer obligations to pay taxes and fees. Analysis of legal practice shows that requests for information are not usually associated with the payment of a specific tax in a foreign country, but cover a much broader area.

Requests for information on the facts of payment of taxes rarely appear in court decisions. So, even though the information contained in the request is not subject to disclosure, from the text of judicial decisions in the well-known Oriflame case¹⁵ it can be judged that the Luxembourg tax authorities have received such a request from the Russian tax authorities. Royalties received by a Luxembourg company from its Russian subsidiary were not taxed in Luxembourg.

3. The Role of OECD Acts in Russian Tax Law

At present, the Russian tax law is evaluating the place of the OECD Model Convention and the Commentaries, and it can be stated that they are being recognized as sources of regulation and interpretation of tax law. There was a steady

14 Convention developed jointly by the Council of Europe and the OECD, became available to be signed by the Member States of both organizations on 25 January 1988.

15 The Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation of 14 January 2016, No. 305-KG15-11546.

practice of addressing the Commentaries in disputes about the use of international treaties, primarily the DTTs. At the same time, a single position on the substantiation of the application of Comments has not been formed, despite the existing acts of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation and the Supreme Court of the Russian Federation, which give a definite assessment to this document. The stage of categorical non-recognition of the Commentaries, as noted by Matchekhin, was replaced by the use of this document by the courts in different situations.¹⁶ Thus, the Supreme Court of the Russian Federation in 2018 repeatedly pointed out that the Commentaries are a framework document establishing general principles and approaches to the elimination of double taxation, and also according to Article 32 of the Vienna Convention are one of the means of interpreting international agreements on the elimination of double taxation concluded in accordance with the Model Convention, which is reflected in the judicial practice of the arbitration courts of the Russian Federation.

The OECD Model is not the only document which influences the Russian legal system. Signed documents include the BEPS plan. The most attention in the official acts to the BEPS plan is given in the Main Directions of the Tax Policy of the Russian Federation for 2016 and the planning period of 2017 and 2018. Thus, based on the results of the final development of the OECD/G20 Recommendations on key provisions for changing the procedure for taxing corporate borrowing (interest expenses), a decision will be made on the need to make appropriate changes to the legislation of the Russian Federation on taxes and fees. It also points to the relationship between the BEPS plan and the Russian tax legislation in terms of improving the rules for the taxation of CFC profits and transfer pricing rules. The main directions of the tax policy of the Russian Federation emphasize that in the planning period of 2017 and 2018, a number of measures are expected to be taken in line with the goals of deoffshorization of the Russian economy.

4. Implementation of Certain BEPS Actions in the Russian Federation

The implementation of BEPS Actions in the Russian Federation is particularly active. The Russian Federation is interested in adapting its tax legislation to the current state of business. The main directions of implementation of the BEPS plan can be identified as follows:

- Action 1 (addressing the tax challenges of the digital economy): in 2016, the Tax Code was supplemented by the rules for taxing services rendered electronically by foreign organizations (Article 174.2 of the Tax Code), and these services are defined for the purposes of chapter 21 “Value Added Tax”;

16 V. Matchekhin, Using of the OECD Commentaries in tax disputes by the Russian courts: the modern practice, “Tax Expert” 2016, no. 3, p. 68.

- Action 3 (designing effective controlled foreign company (CFC) rules): when developing the Russian rules for CFC, the recommendations of the BEPS plan have already been taken into account;
- Action 4 (limiting base erosion involving interest deductions and other financial payments): a thin-capitalization mechanism has been implemented and is in operation;
- Action 6 (preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances): based on the new model of the OECD tax agreement, the Model Agreement between the Russian Federation and foreign countries on the avoidance of double taxation will be amended;
- Actions 8, 9, 10 (aligning transfer pricing outcomes with value creation) - clarified transfer pricing rules in accordance with the OECD recommendations;
- Action 13 (transfer pricing documentation and country-by-country reporting): on January 26, 2017, the FTS of Russia signed a multilateral Agreement of the competent authorities on the automatic exchange of country reports (CbC MCAA). In addition, Federal Law No. 340-FZ of the Tax Code of the Russian Federation of 27 November 2017 is supplemented by regulations on the automatic exchange of financial information and country reports with foreign countries. The Tax Code is supplemented by chapters 20.1 “Automatic exchange of financial information with foreign states (territories)” and chapter 20.2 “International automatic exchange of country reports in accordance with international treaties of the Russian Federation”;
- Action 14 (making dispute resolution mechanisms more effective) - participation in meetings of the OECD Forum on mutual agreement procedures;
- Action 15 (multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent BEPS): the Russian Federation signed MLI and prepared it for ratification.

5. Conclusions

In recent years, the institutions established and applied in the tax laws of foreign countries have been introduced into Russian tax law. These legislative innovations are held in the global trend of combating corporate tax evasion, which is expressed primarily in the BEPS project. Participation in this project provides the Russian Federation with opportunities for the development of certain norms aimed at combating base erosion and the implementation of world experience in combating abusive tax practices into national legislation. However, these processes are characterized by frequent changes in legislation, which indicates that the concept

of deoffshorization and the implementation of the BEPS plan is not always worked out in detail in the draft laws at the time of their adoption.

The development of legal regulation on issues of international cooperation in the area of taxation and the exchange of tax information allows us to positively characterize the process of using the best modern tax practices by the Russian Federation. We believe that the development of a unified integrated approach to combating abusive tax practices will not only incorporate into the Tax Code developments and mechanisms of foreign and international tax law, but will also create a qualitatively new approach to the implementation of international program documents at the level of Russian tax legislation.

BIBLIOGRAPHY

- Khavanova I., To the theory of economic analysis in tax law, "The journal of Russian Law" 2015, no. 5.
- Kopina A., Tax control in connection with deals between interdependent persons vs. groundless tax benefit, "Taxes" 2016, no. 9.
- Machekhin V., Using of the OECD Commentaries in tax disputes by the Russian courts: the modern practice, "Tax Expert" 2016, no. 3.
- Ponomareva K., Influence of internationalization of tax law on Russian tax law enforcement in the area of corporate taxation, "Law Enforcement Review" 2017, no. 4.
- Sasov K., The justification of tax benefit: a doctrinal crisis or a legal collapse?, "Tax Expert" 2016, no. 11.
- Savitskiy A., Tax discrimination and tax exemptions, "Tax Expert" 2013, no. 3.
- Zaripov V., The crisis of concept of tax benefit, "Tax Expert" 2015, no. 6.

Ewelina Bobrus-Nowińska

University of Białystok

e.bobrus-nowinska@uwb.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4995-3307>

Received: 28.02.2019

Accepted: 29.04.2019

General Principles of Law and tax Procedure as a Source of Protection of the Taxpayer's Rights

Abstract: In the Polish tax law system, general principles of law and tax procedure play an extraordinary role in the taxpayer's rights protection structure. Their importance is difficult to overestimate in the context of frequent doubts related to the practical aspect of compliance with tax law provisions. This is because the principles constitute the axiological basis for the functioning of the law. Additionally, during the period of dynamic changes in regulations, the role of the principle of legal certainty or the principle of the citizens' trust in government becomes more important. This is because it is difficult to reconcile the principle of legal certainty with the situation when the legislator decides to terminate the interpretation without giving detailed grounds for doing so and referring only to the institution of tax avoidance. The practice involving suspending the limitation period by an authority in connection with instituting penal and fiscal proceedings, when it was instituted without grounds, is also unacceptable. Such attitude explicitly contradicts the principle of carrying out proceedings in a manner that creates trust in the authorities. Planned amendments aimed at organising the institution in question should be considered positive. At the same time, in order to ensure proper protection of the obligated party (including a taxpayer), it is highly desirable to formulate the principles that are not expressed in currently binding regulations, but which can otherwise be derived from the provisions of the Constitution of the Republic of Poland.

Keywords: general principles, taxpayer's rights, principle of legal certainty, principle of trust in government

1. Introduction

In the broadest meaning, principles of law are the principles of special importance for the particular system of law, that determine the law-making process and application of legal regulations. As the criteria for the assessment and self-assessment of actions of entities that are obliged to apply the principles or to which

the principles are addressed¹ they have an organising function. Their meaning in the tax law system is difficult to overestimate, because they reflect the nature of regulations in this particular field, emphasise the values protected by law, identify ideas that should not be breached when pursuing one's own goals. In essence they are the axiological and praxeological foundation of the field of law.² In order to balance the relationships between citizens and public authorities, assuming a subordinate role of public administration towards the society, as well as assuming the existence of a catalogue of recognised values, with respect to which a citizen is entitled to legal protection, the taxpayer should have certain rights or authorisations that would eliminate the excessive difference in actions of parties to a legal relationship or allow correcting defective or even oppressive actions of tax authorities.³ General principles of law and tax procedure, understood as binding recommendations, the implementation of which would result in certain axiological outcomes, without any doubts play an important role in this respect.

In the context of the role of general principles in the process of protection of the taxpayer's rights, it is worthwhile to note the practical aspect of the issue in question, i.e. certain situations, when the importance and application of the principles discussed may cause justified doubts. Discussing this topic requires presentation of the general principles of law and principles of tax procedure. After presenting the international background of the institutions discussed, an attempt is made to assess the practical functioning of the principle of legal certainty and the principle of trust in government against the background of planned amendments related to the no-harm principle arising from the application of an individual ruling. Then the practice involving tax authorities instituting penal and fiscal proceedings in order to avoid a liability becoming limited by lapse of time is presented.

2. Notion of General Principles of Law and Principles of Tax Procedure

When discussing the issue of impact of the functioning of general principles of law on the taxpayer's rights, it should be emphasised that it is possible to differentiate tax law principles and principles of tax procedure.⁴ General tax law principles are the principles pertaining not only to the procedure. In this respect, the doctrine refers to: the principle of statutory tax control, the principle of legalism, the principle of

-
- 1 B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, (in:) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, p. 136.
 - 2 B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, "Toruński Rocznik Podatkowy" 2015, no. 4.
 - 3 B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, "KPP" 2005, no. 1, p. 9-10.
 - 4 See: B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, "Przegląd Podatkowy" 2002, no. 3.

equality (non-discrimination), the principle of trust, the principle of immediate tax matter resolution, the principle of non-retroactivity, the principle of respect for international and EU law, the principles of pragmatism and proportionality, the principle of applying provisions repealed to events that took place during the period when these provisions were binding, the principle of resolving doubts in favour of the taxpayer, the principle of judicial protection of the taxpayer's rights,⁵ the principle of limited use of analogy, the principle of application of previously binding provisions with respect to cases instituted during the period when such provisions were binding, and the principle of permanency of the taxpayer's rights to benefit from tax reliefs and exemptions.⁶

The principles of tax procedure arise primarily from provisions of the Tax Ordinance.⁷ The doctrine emphasises that assigning the meaning of a general principle to a standard of conduct has major consequences.⁸ Hence, these are common principles for all procedure stages, and they include guidelines pertaining to the application of all tax procedure provisions.⁹ They are clarified by other provisions of the Tax Ordinance¹⁰ that supplement general principles with detailed normative content.¹¹ Additionally, general principles include interpretation guidelines for remaining provisions of the Tax Ordinance. Other provisions pertaining to tax procedure should be interpreted in accordance with directives arising from general principles. In this way, in addition to an undoubtful normative aspect, the general principles of tax procedure serve a further function related to setting the direction of the interpretation of procedural provisions.

It is worthwhile to note that in the New Ordinance bill prepared by the Tax Law Codification Committee,¹² the principles of tax procedure are part of the catalogue of general tax law principles subject to the separate chapter 2 in section 1 of the bill.¹³ In addition to principles binding until now, some other principles have been introduced having great importance in the tax procedure. In the bill, a need for organising this

5 More information in: A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015.

6 See: B. Brzeziński, *Zasady ogólne ...*, *op. cit.*

7 See: judgement of the Supreme Administrative Court in Katowice of 11 September 2000, I SA/Ka 559/99, LEX no. 44729.

8 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2015*, Wrocław 2015, p. 605.

9 A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, LEX 2016.

10 Act of 29 August 1997 – Tax Ordinance (consolidated text: Journal of Laws of 2018, item 800, as amended); hereinafter referred to as the “Tax Ordinance.”

11 See: judgement of the Supreme Administrative Court of 16 November 2006, II FSK 1419/05, Lex no. 263875.

12 Hereinafter referred to as KKOP.

13 The justification available on the website, at: <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (access: 2.12.2018).

area has been noticed. At the same time, in order to ensure proper protection of the obligated party (including a taxpayer), it has been considered proper to formulate the principles that are not expressed in currently binding regulations, but which can otherwise be derived from provisions of the Constitution of the Republic of Poland. New principles include *inter alia* the principle of cooperation between the taxpayer and tax authorities, the principle of conciliatory resolution of matters, requirement to balance the taxpayer's interest and public interest, the principle of pragmatism and the principle of proportionality.

3. International Background

Using a catalogue of tax law principles in general tax law provisions of particular countries is not a standard in European tax law. This is because there are legal systems lacking normative tax law principles directly included in tax ordinance or having normative tax law principles scattered across various procedural regulations (e.g. in Germany and Austria). In these instances, tax law principles can be derived from particular tax law provisions. However, at the same time, it is possible to notice general tax law structures, the typical aspect of which is that the legislator reflects therein the main principles in this field of law demonstrating features of legal norms (e.g. in Spain, the Czech Republic, Serbia, Bulgaria, Hungary). In these situations, tax law principles are disclosed directly in the legal act pertaining to general tax law.¹⁴

The "right to certainty" ("taxpayers must be able to be certain as to the tax consequences of their actions"¹⁵) is also identified in taxpayers' rights charters adopted in many countries and in non-binding documents of international organisations.¹⁶ Special attention should be paid to the OECD report entitled "Taxpayers' rights and obligations: a survey of the legal situation in OECD countries" approved by the OECD Council on 27 April 1990, and the addendum thereto of 2003, entitled "Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note".¹⁷ Taxpayers' rights described in these documents include the "right to certainly" stipulating *inter alia* that taxpayers should be able to anticipate the consequences of their ordinary personal and business affairs. Achieving this goal is often difficult because modern tax systems are complex and evolving.

14 See: D. Strzelec, O potrzebie badań prawnoporównawczych w obszarze procedury podatkowej, "Przegląd Podatkowy" 2015, no. 8.

15 A. Mariański, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2011, p. 30.

16 See: H. Filipczuk, Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego, LEX 2013.

17 Available on the website, at: <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf> (access: 2.12.2018).

The duty to apply administrative law (and thus tax law) in a manner ensuring legal certainty can also be noticed in the soft-law human rights protection system of the Council of Europe. In particular, the “principle of legal certainty” is listed among general principles in Recommendation CM/Rec (2007) 7 of the Committee of Ministers of 20 July 2007 – Right to good administration.

4. Principle of Legal Certainty vs. Amendments to Provisions on Individual Rulings

The Constitution is the main source of general principles applicable to the legal order as a whole. This is because Article 2 of the Constitution stipulates that the Republic of Poland shall be a democratic state ruled by law and implementing the principles of social justice. This rule is a source of a universal principle of particular importance for tax law – the principle of legal certainty. As indicated in the doctrine – legal certainty is a feature ensuring that the taxpayer, to whom a legal norm applies, is able to anticipate the consequences of both the taxpayer’s own and other entities’ actions,¹⁸ determined by the particular norm. Consequently, a central category for legal certainty is predictability achieved primarily by openness, specificity, clarity¹⁹ and stability of law (understood as “consistency, stability, continuity”²⁰ or “legal peace”²¹) with respect to law-making and application.²² The principle of legal certainty provides a basis for criticism of the practice involving excessively dynamic amendments to tax acts.

Individual tax law rulings are a tool ensuring significant extension of the scope of protection of rights and economic freedoms of the taxpayer. They are one of the most important safeguards for the protection of legal rights of taxpayers. Every year, tax authorities issue around thirty thousand interpretations, half of which are favourable to taxpayers. Consequently, attempts to change the very essence of interpretations, i.e. to deprive them of their protective function, are all the more surprising.

At present, in accordance with provisions of the Tax Ordinance, two types of protection are available – narrow and wide protection. In the case of narrow protection, in Article 14k of the Tax Ordinance, the legislator stipulates that proceedings in cases involving fiscal offences or fiscal petty offences shall not be initiated and proceedings initiated in such cases shall be discontinued and no default

18 H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa ...*, *op. cit.*

19 See: S. Wronkowska, *Postulat jasności prawa i niektóre metody jego realizacji*, “Państwo i Prawo” 1976, p. 10.

20 Z. Tobor, *Teoretyczne problemy legalności*, Katowice 1998, p. 68.

21 T. Spyra, *Granice wykładni prawa. Znaczenie językowe tekstu prawnego jako granica wykładni*, Warszawa 2006, p. 195.

22 H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa...*, *op. cit.*

interest shall accrue. At the same time, Article 14m of the Tax Ordinance introduces exemption from the duty to pay tax to the extent resulting from the event being the subject matter of ruling if:

- the obligation was not performed properly due to application of a ruling which was changed or which was not taken into account in resolution of a tax case; and
- the tax effects connected with the event to which the factual state of affairs being the subject matter to which the ruling corresponds occurred after publication of the public ruling or after service of the individual ruling.

The aforementioned “no-harm principle” is in fact the essence of the whole individual ruling institution. However, a major change is planned in this respect.

In accordance with the bill on amendments to the Act on personal income tax, Act on corporate income tax, Act – Tax Ordinance and some other acts,²³ individual rulings issued with respect to tax law provisions specified in Article 14b § 2a point 2 letters a-d²⁴ of the act being amended, in wording based on this act, shall expire by virtue of law as of the day on which this provision comes into force. The day of expiration of the aforementioned individual rulings shall be the day on which their expiration was declared, within the meaning of the provisions of Articles 14k-14n of the Act.²⁵ Pursuant to the new wording of Article 119a of the Tax Ordinance, to which the aforementioned provision applies, an action shall not result in achieving a tax benefit if achieving this benefit, in the particular circumstances contrary to the object and goal of the tax act or a provision thereof, was the main objective or one of the main objectives of the action, and the mode of action was artificial (tax avoidance). It is worthwhile to note that the practice of authorities shows that the authority refers to the law-avoidance clause in the context of the transaction, i.e. restructuring, contribution in kind, employee incentive programmes, trademark transfer²⁶.

The analysis of the aforementioned provision does not answer the key question of – where the taxpayer can obtain the information whether the interpretation still applies and provides protection or whether the interpretation has expired. This is

23 Act of 23 October 2018 on amendments to the Act on personal income tax, Act on corporate income tax, Act – Tax Ordinance and some other acts (Journal of Laws of 2018, *item* 2193).

24 Aimed at combating tax avoidance, referring to the law abuse, carrying out actual business activities or taking up activities in an artificial way and without economic justification, such as: a) provisions included in chapter 1 section IIIA [Combating tax avoidance]; b) provisions included in Article 4a point 29, Article 12 sections 13 and 14, Article 22c, Article 24a section 3 point 3 letter b last bullet point, Article 24a sections 16-18a of the Act of 15 February 1992 on corporate income tax, and Article 24 sections 19 and 20, Article 30f section 3 point 3 letter b last bullet point, Article 30f sections 18-20a of the Act of 26 July 1991 on personal income tax.

25 Article 29 of the amending act.

26 P. Wojtasik, *Skarbówka nie zgodzi się na unikanie podatku*, *Rzeczpospolita* daily 2018, of 5 September 2018.

because there is no option to submit an inquiry, issue a decision or even send an e-mail with information. Therefore, most likely the taxpayer will find out that there is no additional protection at the time of inspection or proceedings. At this point, every taxpayer faces the need for in-depth analysis whether the tax saving practice followed until now, approved in the form of the interpretation by the authorities, is not tax avoidance. In this way, the taxpayer loses one of the main pillars of its activities – stability.

When the institution introduced by legal regulations causes such doubts, it is difficult to notice the implementation of the principle of legal certainty. This is because in this situation a certain practice had been approved by the tax authority and then, without changing the material provisions on the basis of which it was issued, this practice is considered invalid.

The provisions of Article 121 of the Tax Ordinance, introducing the principle that proceedings should be conducted in a way that inspires trust in the tax authorities, are considered a non-textual reference to the ethical order, and in particular to the value of legal certainty.²⁷ Consequently, how should the situation be assessed – firstly taking into account uncertainty as to whether the interpretation still functions in the legal order or has already expired, and secondly how should this be verified?

Breach of the fundamental principle of the protection of acquired rights should also be taken into account. Moreover, it is difficult to positively assess changes in the context of principles arising from so-called Constitution for Business²⁸ – e.g. the principle that an entrepreneur may undertake any actions except those forbidden by legal regulations, presumption of the entrepreneur's integrity, the principle of following the principle of trust, while assuming that the entrepreneur acts lawfully and honestly, and while respecting good customs, the principle of resolution of any doubts in favour of the taxpayer, the principle of trust development, the principle of impartiality, and the principle of equal treatment.

5. Instituting Penal and Fiscal Proceedings in Order to Avoid a Tax Liability Becoming Limited by Lapse of Time in the Context of the Principle of Carrying out the Proceedings in a Manner Creating Trust

The constitutional goal of the introduction of the institution involving a tax liability becoming limited by lapse of time is determining the impact of the time factor on existing financial obligations of entities.²⁹ In this sense, the institution

27 H. Filipczuk, *Postulat pewności...*, *op. cit.*

28 Act of 6 March 2018 – Entrepreneurs' Law (consolidated text: Journal of Laws of 2018, item 646, as amended).

29 A. Krzywoń, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego – analiza konstytucyjna*, "Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" 2013, no. 2, p. 21-33.

involving a tax limitation becoming limited by lapse of time supports significant values of the Constitution, related primarily to the principle of legal security and the principle of trading certainty.³⁰ Consequently, lapse of time – in accordance with the postulate of legal certainty and stabilisation of social relationship – can be a sufficient argument to exclude the possibility of effective enforcement of a claim.³¹ Taking into account the role of the limitation period in exercising the taxpayer's rights, it should be concluded that any grounds pertaining to potential suspension or stoppage of the period of limitation must be assessed very carefully.

Statutory grounds for suspension of the limitation period include suspension related to instituting proceedings in cases involving fiscal offences or fiscal petty offences. In accordance with Article 70 § 6 point 1 of the Tax Ordinance, the limitation period for a tax liability shall not start and one that has started should be suspended as of the day of instituting proceedings in cases involving fiscal offences or fiscal petty offences, of which the taxpayer was notified, if the suspected fiscal offence or fiscal petty offence is related to non-settlement of this liability.

Consequently, in accordance with the aforementioned provision, the legislator has not implemented the condition that the act subject to penal and fiscal proceedings has to be the same, taking into account the entity and subject matter, with the act subject to the tax proceedings.³² The provision refers only to the relationship without explaining the type of relationship.

In accordance with the position presented in judicial decisions: "If in the legal norm analysed the legislator failed to clarify the relationship, this means that instituting any proceedings pertaining to such tax payer's action (omission) that impacted the tax liability becoming limited by lapse of time can be considered as meeting the grounds for suspension."³³ In this context, it should be noted that proving that the particular offences / petty offences influenced the amount of tax is not necessary to suspend the limitation period. This is because it is sufficient to prove that the tax liability subject to limitation resulted from a prohibited act, defined in the Penal and Tax Code.

30 *Ibidem*.

31 See: judgement of the Constitutional Tribunal of 1 September 2006, SK 14/2005, LexPolonica no. 415890, OTK ZU-A-2006, no. 8, item 97. See also: comparison of the effects of the passage of time against the background of civil law and tax law made by A. Izdebska, *Upływ czasu jako przyczyna sprawcza zakończenia stosunku prawnopodatkowego*, "Acta Universitatis Wratislaviensis, Przegląd Prawa i Administracji", v. XLVIII, p. 145-156.

32 See: T. Dudek, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na tok postępowania karnoskarbowego – artykuł dyskusyjny*, "Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" 2014, no. 1, p. 58.

33 See: judgement of the Supreme Administrative Court of 28 September 2011, II FSK 171/11, LEX no. 1068680.

It is worthwhile to emphasise that in accordance with the Constitution the period of limitation of a tax liability will be suspended only if the authority notifies the taxpayer of the suspension before the expiry of the limitation period, i.e. when the taxpayer becomes aware that its liability would not be limited upon the expiry of the statutory period. Notification of the suspension of the limitation period is not notification of instituting penal and fiscal proceedings. Linking the effect in form of the extension of the tax liability term with the conviction that the taxpayer is able to link the cause and effect is a departure from the constitutional rule of law and leads to the loss of a sense of legal certainty.³⁴

In accordance with Article 70c of the Tax Ordinance in force since 2013, the tax authority competent for the tax liability, non-settlement of which is related to a suspected fiscal offence or fiscal petty offence, shall notify the taxpayer that the tax liability limitation period has not started or has been suspended in the case referred to in Article 70 § 6 point 1 upon the expiry of the limitation period referred to in Article 70 § 1 at the latest and of the start or continuation of the limitation period after the expiry of the suspension period. In the established legal status, in addition to the necessary notification (information) about the proceedings instituted with respect to the fiscal offence (petty offence), the legislator has also introduced a direct notification to the taxpayer about legal consequences of this event, involving the suspension of the limitation period. At this point, it should be emphasised that only notifying the taxpayer in an accurate and certain way of the suspension of the limitation period should be considered the proper implementation of the provisions of Article 70c of the Tax Ordinance. It is impossible to approve the situation, where the taxpayer is expected to show knowledge of the law to such an extent that the taxpayer is able to link the notification of instituting the penal and fiscal proceedings with the extension of the term of the taxpayer's tax liability.

As emphasised in the resolution of the seven judges of the Supreme Administrative Court, a notification to the taxpayer made based on Article 70c of the Tax Ordinance that the limitation period of the taxpayer's liability for the specified settlement period was suspended on the basis of Article 70 § 6 point 1, is sufficient to conclude that the limitation period for such a liability was suspended based on Article 70 § 6 point 1 of the aforementioned Act.³⁵

In accordance with binding provisions, in order to suspend the limitation period of a tax liability, it is sufficient to institute the penal and fiscal proceedings and notify the taxpayer thereof. The legislator does not mention that the liability

34 E. Bobrus-Nowińska, Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnoskarbowego, "Procedury Administracyjne i Podatkowe" 2018, no. 3.

35 Resolution of the 7 judges of the Supreme Administrative Court of 18 June 2018, I FPS 1/18, Lex 2503900.

period is extended only if the proceedings are justified, and does not indicate the consequences of discontinuing the penal and fiscal proceedings after a few months of the suspension of the limitation period due to lack of grounds. However, the effect is achieved – the authority gains time to resolve the case. As the statistics³⁶ show – 72% of penal and fiscal proceedings instituted in the last year of the limitation period are instituted in the last quarter and even on last day, e.g. on 31 December. About 39% of proceedings instituted in such a way end with bringing an indictment to the court.³⁷

The General Tax Law Codification Committee plans to make certain amendments to the Tax Ordinance in the aspect in question.³⁸ As emphasised in the justification to the New Ordinance, elimination of the unrelated ground resulting currently in the suspension of the tax liability limitation period as a result of instituting penal and fiscal proceedings is an important element of the concept of limitation by lapse of time presented in the bill.³⁹

6. Conclusions

The assessment of the functioning of principles of law and tax procedure in practice leads to the following conclusions. Firstly, the role of general principles in tax law is of the utmost importance. This is because in instances where the provision is imperfect and causes doubts, the principles indicate the direction of interpretation of the provisions and, as emphasized in the doctrine, they constitute procedural guarantees in a condensed form.⁴⁰ Secondly, in practice it is possible to find examples when ideas resulting from the principles are not fully implemented. As indicated above, it is impossible to reconcile the situation where the legislator decides to terminate the interpretation without providing detailed information on interpretations terminated, with the principle of legal certainty and the principle of trust in government. Equally, it is impossible to accept the situation where the authorities use institutions established in legal regulations but without grounds for doing so and only in order to avoid negative consequences for the authorities, frequently resulting from their own inactivity. The examples quoted refer to situations, where identifying the provision of substantive law which was violated is

36 See: J. Waśko, Wszczywanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych – analiza praktyki wybranych urzędów kontroli skarbowej, “Przegląd Podatkowy” 2017, no. 2, p. 44-49. The author analysed statistical data of four fiscal control offices in the years 2008-2014.

37 *Ibidem*.

38 See: L. Etel, M. Popławski, Kierunki reformy przedawnienia w prawie podatkowym, “Przegląd Podatkowy” 2015, no. 11, p. 11.

39 Here it is worthwhile to emphasise that the Committee’s postulate is not an isolated one – see: H. Dzwonkowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Legalis 2016.

40 D. Strzelec, Gwarancje procesowe wynikające z zasady czynnego udziału strony w postępowaniu. Komentarz praktyczny, LEX.

impossible, but the aforementioned attitude poses a threat to the citizen's sense of security, sense of legal certainty, sense of trust in the state, and therefore the basic values arising from general principles. At the same time, potential amendments to acts in this respect, aimed at strengthening the protection of taxpayers' rights and rights guaranteed by the Constitution, should be considered positive.

BIBLIOGRAPHY

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2015*, Wrocław 2015.
- Bobrus-Nowińska E., Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnoskarbowego, "Procedury Administracyjne i Podatkowe" 2018, no. 3.
- Brzeziński B., Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych, "Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2005, no. 1.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, (in:) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, "Przegląd Podatkowy" 2002, no. 3.
- Brzeziński B., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, "Toruński Rocznik Podatkowy" 2015.
- Dudek T., Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na tok postępowania karnoskarbowego – artykuł dyskusyjny, "Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" 2015, no. 1.
- Dzwonkowski H., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Legalis 2016.
- Etel L., Popławski M., Kierunki reformy przedawnienia w prawie podatkowym, "Przegląd Podatkowy" 2015, no. 11.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, LEX 2013.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, LEX 2016.
- Krzywoń A., Przedawnienie zobowiązania podatkowego – analiza konstytucyjna, "Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" 2013, no. 2.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Mudrecki A., *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015.
- Spyra T., *Granice wykładni prawa. Znaczenie językowe tekstu prawnego jako granica wykładni*, Warszawa 2006.
- Strzelec D., *Gwarancje procesowe wynikające z zasady czynnego udziału strony w postępowaniu. Komentarz praktyczny*, LEX.
- Strzelec D., O potrzebie badań prawnoporównawczych w obszarze procedury podatkowej, "Przegląd Podatkowy" 2015, no. 8.
- Tobor Z., *Teoretyczne problemy legalności*, Katowice 1998.

Waśko J., Wszczynianie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych – analiza praktyki wybranych urzędów kontroli skarbowej, “Przegląd Podatkowy” 2017, no. 2.

Wojtasik P., Skarbówka nie zgodzi się na unikanie podatku, “Rzeczpospolita” daily 2018, of 5 September 2018.

Wronkowska S., Postulat jasności prawa i niektóre metody jego realizacji, “Państwo i Prawo” 1976.

Bartosz Borowik

University of Białystok

bart.borowik@gmail.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2886-0155>

Received: 28.02.2019

Accepted: 29.04.2019

Customs and Tax Control of Entrepreneurs as a Factor Influencing the Level of Economic Freedom in Poland

Abstract: This contribution deals with the analysis of the impact of changes in the fiscal control institution of entrepreneurs in Poland. The new legislation combined administrative tasks in one institution previously held by the tax and customs administration and fiscal control. Initially, the planned reform of the customs and tax administration was to constitute only the reconstruction of the organizational structure of tax offices, fiscal control offices and customs services. In practice, the newly established National Tax Administration took over the competences of entities appointed on the basis of the previously applicable Act on fiscal control, additionally extending the powers of that body. The National Tax Administration, has gained the extension of existing control powers, which in practice may surprise many taxpayers, forcing them to attach more importance to the documentation of their company than to the development of business potential.

Keywords: law, legal economic, legal institutions

1. Introduction

The level of economic freedom in the Republic of Poland has undergone many changes in the last decade. According to the Index of Economic Freedom, Poland was ranked 70th in 2005 and 77th in 2006. Despite the deteriorating index until 2010, an upward trend can be observed in subsequent years. The current position was shaped already in 2017 on the 45th position and remained also in 2018. While in the Region we are overtaken by countries such as Armenia, Romania, Macedonia or our north-eastern neighbours: Lithuania and Latvia. Not to mention the European economic giants such as Germany or Great Britain. For comparison, at the bottom of the list

there are countries such as North Korea, Venezuela and Cuba, and in Europe Ukraine and Belarus.¹

But how is economic freedom measured? It is based on 12 quantitative and qualitative factors, grouped into four broad categories, or pillars, of economic freedom such as: Rule of Law which includes property rights, government integrity and judicial effectiveness, Government Size based on government spending, tax burden and fiscal health, Regulatory Efficiency which takes into consideration business freedom, labour freedom, monetary freedom and Open Markets which includes trade freedom, investment freedom and financial freedom. A country's overall score is derived by averaging these twelve economic freedoms, with equal weight being given to each.²

It is not possible to indicate direct reasons suggesting such a result for our country. Undoubtedly, the current regulations on financial control of entrepreneurs, and more precisely the customs and tax control of entrepreneurs, suggest that they are not in favour of Poland's location in the overall Economic Freedom Ranking.

2. Establishment of the National Tax Administration

Last year's amendment³ of the regulations introduced a number of organizational changes in the structure of the authorities controlling taxpayers. The National Tax Administration (NTA) was established, which eventually took over the competences of entities established on the basis of the previously binding Act on Tax Control, additionally extending the powers of this institution. The existing tax administration, organizational units of the customs service and tax control offices have been transformed into the Revenue Administration Regional Offices, tax offices and customs and tax offices.

The amendment of the regulations was dictated primarily by the reduction of administrative costs of tax collection, unification of control tasks of individual tax authorities and adjustment of the executive mechanisms to the modern way of functioning of economy entities at the economic and also accounting and tax level.⁴ An important aspect of the legislation was also the increase in the financial security of the state through the organization of work conducive to more efficient detection of fraud and other tax crimes committed to the detriment of the State Treasury and

1 Index of Economic Freedom, Country Rankings, <https://www.heritage.org/index/about> (access: 29.11.2018).

2 Index of Economic Freedom, About The Index, <https://www.heritage.org/index/about> (access: 29.11.2018).

3 Journal of Laws No. 2018, item 508.

4 Justification to the project of 17 February 2016 of the Act on National Tax Administration, https://www.sluzbacywilna.info.pl/images/stories/do_pobrania/uzasadKAS1702.pdf, p. 3-4 (access: 9.11.2018).

better identification and elimination of phenomena conducive to the depletion of budget revenues.⁵

It is worth mentioning that with the change of regulations, entrepreneurs may be subject to two types of controls. Tax control, carried out by employees of tax offices on the current principles, mainly based on the provisions of the Tax Ordinance and tax and customs control - carried out by heads of tax and customs offices, carried out both by employees of NTA and officers of the tax and customs control. Customs and tax control is a procedure of the so-called "hard control" nature. Its basic task is to detect and combat irregularities of large-scale fraud, extortion and other crimes causing significant damage to public finances, and thus having a significant impact on the state's financial security. Therefore, customs and tax control deals, among others, with the activities of organized criminal groups, carousel fraud resulting in the fraudulent evasion of VAT.

3. Modification of Procedures

Practical application of the regulations of the NTA in the field of control therefore results in extending the rights of administrative officers, thus reducing the rights of controlled entities. The regulations introduced changes already at the stage of initiating control at the entrepreneur's premises. Before 1 March 2017, controls carried out by tax control offices were preceded by an earlier, obligatory notification to the taxpayer as to the planned control. Inspectors could start control activities after 7 days from the date of notification, providing the entrepreneur with a decision on the initiation of control. However, the 7-day time limit could be shortened, e.g. if the taxpayer's consent was given.⁶

With the entry into force of the Act on NTA, customs and tax control begins without prior notification to the taxpayer. This means that entrepreneurs will not be able to prepare for control proceedings, e.g. by adapting the work of the company to the needs of control. Initiation of a customs and tax control takes place at the moment when the taxpayer receives an authorization to conduct the control. Additionally, in the case of suspicion that the provisions of law are not observed and the factual circumstances justify the immediate conduct of a customs and tax control, it may be initiated even on the basis of the presentation of an official ID card. Experts warn that this extraordinary procedure may become standard practice.⁷ In certain cases,

5 National Tax Administration: information guide, <http://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6751991/broszura+KAS.pdf> (access: 14.11.2018).

6 M. Lewandowska, Customs and tax control in the light of the Act on the NTA, <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-kontrola-celno-skarbowa-w-swietle-ustawy-o-kas> (access: 22.11.2018).

7 Ł. Zalewska, NTA reform: Head of the office as a tax super-policeman, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/965240,reforma-kas-naczelnik-urzedu-w-rolu-podatkowego-superpolicjanta.html> (access: 22.11.2018).

officers are also entitled to a permanent authorization to perform control. Together with the official ID card, this applies in particular to activities carried out on public roads or internal roads and in sea ports and harbours, as well as in the case of control conducted outside the point of permanent sales location, i.e. door-to-door sales and at market places.

The control activities themselves may be carried out in the customs and tax office, in the registered office of the inspected person, in the place of keeping or storing tax books and in any other place connected with the activity conducted by the inspected person, including residential premises or in places where the equipment, goods or documents subject to control may be located. Inspection activities may also be carried out at other offices operating the NTA institutions.

In special cases, customs and fiscal controls may literally be conducted at any location within the territory of the Republic of Poland. This is particularly important in the case of enterprises engaged in processing or production of fuels or alcoholic products. The head of each customs and tax office may perform customs and tax control on the whole territory of the Republic of Poland - thus *de facto* local jurisdiction disappears.

Customs and tax controls are required to be completed without unnecessary delay and no later than 3 months from the date of its initiation. However, this is not an absolute deadline. In each case of not completing the customs and tax control in due time, the controlled person is notified in writing, providing reasons for extending the deadline for completing the customs and tax control and indicating a new deadline for its completion. At the same time, the deadline does not apply if the customs and fiscal control is performed on the basis of directly applicable provisions of the European Union law or on the basis of a ratified international agreement. Moreover, documents collected after the lapse of the 3-month deadline cannot constitute evidence in the customs and tax control, unless a new deadline for completion of the control has been indicated.⁸ Also in the case of an excessively long inspection, the inspected person is entitled to lodge a formal complaint about the inaction of the institution.

Customs and tax control is based on a number of control powers and obligations for controlled entities. Officers have maintained their existing powers but have also received a number of new privileges. Customs and tax control officer, in accordance with the law, may demand access to files, books and all kinds of documents related to the subject of control and to make copies, reproductions, extracts, notes, print-outs and documented data collection in an electronic form. Officers have the right to enter, stay and move on the ground and in the building or controlled premises. An officer may, in the event of an emergency, even search a private dwelling without the sanction of the district prosecutor. However, if, after a search, the authority

8 W. Maruchin, Customs and tax control of taxpayers' compliance with tax obligations, "MOPOD" 2017, no. 6, p. 18.

does not obtain its confirmation, any materials and information collected will not constitute evidence during the proceedings. Customs and tax control authorities were also given the right to search the premises with the use of technical equipment and service dogs, the right to inspect postal items, or the right to stop and inspect vehicles and perform other activities related to road traffic control or to stop and inspect seagoing vessels. Officers also have the right to legitimize or otherwise establish the identity of a person if it is necessary for the purposes of control. The inspected persons themselves may also be interrogated, as well as witnesses of certain activities covered by the inspection, e.g. employees or contractors. In relation to them, officers may request explanations concerning the subject matter of control, as well as search them. In cases requiring specific expertise, the tax administration may also consult experts.⁹

Customs and tax control officers are also equipped with a number of powers to physically check the subject matter of control. The Act allows them to examine, including taking samples of goods, raw materials, semi-finished products and finished products in order to examine them. In relation to gambling, officials may carry out experiments, trials or recreation of the possibility of playing on a machine or another machine. Even the type of fuel used for a given means of transport may be subject to control, as directly indicated by the Act.¹⁰

It is not without reason that customs and tax control is not well received by entrepreneurs. In order to secure the evidence, NTA officers can place official seals on the equipment, premises, vessels or means of transport, thus rendering them inoperable for use by the company. Also, current operations may be restricted to close the goods and operations documentation in order to enable a comparison of the actual state of affairs with the state of the records. In addition, inspection at the premises of the inspected entity should take place during the normal working hours of the organization. The regulations even allow inspections to be carried out in the private dwelling of the inspected entity, in particular when documents related to the subject matter of the inspection are kept there.¹¹

Privileges may also go beyond the financial control system and customs and fiscal control authorities have the power to identify, detect and combat certain offences if they are closely linked to a fiscal offence.

9 L. Bielecki, A. Gorgol, Act on the National Tax Administration. Commentary, Warszawa 2018, (comment on the Article 64).

10 K. Różycki, Customs and tax control. Comments, models, summaries and control procedures, Warszawa 2018.

11 W. Maruchin, Customs..., *op. cit.*

4. Direct Impact on Entrepreneurs

Some care has also been taken to ensure the safety of entrepreneurs. With the new regulations, they have been given, as mentioned earlier, the possibility to bring an action against a protracted inspection before an administrative court or secure a guarantee that there will be no re-inspection in the same case. Mainly, the provisions of the NTA impose obligations on entrepreneurs. Partly resulting from previous legal norms, but also new ones. Both the inspected person, his employees, persons cooperating with the inspected person, an entity keeping or storing tax books and documents, are all obliged to allow access to documents covered by the scope of the customs and tax control.¹² Apart from accounting documents, the inspector is obliged to provide access to commercial and financial documents, including confidential and electronic documents. In practice, confidential agreements between entrepreneurs, data resulting from contracts or negotiations conducted in electronic form remain available for inspection by the controlling authority. Additionally, already at the stage of conducted activities, entrepreneurs may feel the economic effects of control. Because at the request of the controlled persons, they must present an official translation into Polish of documents which are important for customs and tax control and which have been prepared in a foreign language. Considering the global reach of today's companies and the widespread use of foreign language communication, this may expose companies to severe financial consequences by having their key documents translated by appropriate specialists. If conditions allow, the controlled person should also provide an independent room for the duration of control activities and a place to store documents. The Act also emphasizes the obligation to cooperate with officers in order to explain specific issues on an ongoing basis, which in part resulted from their rights, but which previously had not been directly indicated in the Act.¹³

Customs and fiscal control is based on gathering evidence. Tax Acts, including the Act on NTA, contain a very broad definition of evidence. Evidence is everything that may contribute to the clarification of the case and is not contrary to the law. In particular, evidence in a case may include tax information, statements by a party, witness statements or information from a bank. The authority also has the right to inspect the subject of the inspection, e.g. the inspected vehicle or game machine, even if it occasions to be in the possession of another entity. It is difficult to imagine the retention of all vehicles belonging to a large transport company, but according to the law, the control body has the right to do so.

It also seems to be specific that the authority has the right to apply to controlled counterparties for access to documents related to the supply of goods or services,

12 Article 72.: Act no. 1947/2016 Coll., on the National Tax Administration, as amended.

13 D. Strzelec, M. Łoboda, Control of tax law compliance, Warszawa 2017, p. 226.

as well as to provide explanations in relation to transactions between traders.¹⁴ Therefore, the controlling authority may acquire classified information both directly from the controlled entity and from contractors cooperating with it.

After completion of control activities carried out during customs and tax control conducted within the scope of tax law, such control ends with the result. Within 14 days from the date of delivery of the audit result, the inspected person may correct the previously submitted tax return within the scope covered by customs and tax audit. If the inspected person corrects the submitted tax return or if no irregularities are found, no tax proceedings are instituted. If, despite the irregularities found as a result of the audit, the return has not been corrected within the prescribed time limit, the customs and tax audit shall automatically turn into tax proceedings.¹⁵

If one does not agree with the decision issued by the head of the customs and tax office in proceedings initiated in connection with the customs and tax control carried out by this body, one can appeal against the decision within 14 days to the same body that issued the decision. The case is therefore reconsidered by the same authority.¹⁶ The decision of the appeal body may be contested in both modes to the administrative court on the same basis, but the other party is the director of the customs and tax control office in the mode, and the head of the customs and tax office in the case of proceedings conducted by the heads of customs and tax offices.

The control activities can also end with a protocol. This applies to compliance with customs legislation and to the export and import of goods between the territory of the European Union and third countries.¹⁷

5. Conclusions

While the regulations on fiscal control allow for tighter control over domestic enterprises, extending its powers may hamper the development of entrepreneurship in the country and reduce the willingness of entrepreneurs to be aggressive in their economic behaviour, which may also have an impact on the amount of budget revenues and the perception of the Polish economy in the international arena.

Data also show that entrepreneurs concerns about the length of controls are proving to be true. The tax administration takes advantage of the possibility of extending them for more than the three months specified in the act. On average they extend to 117 days, despite the fact that short inspections are included, when taxpayers themselves corrected their declarations within 14 days. On the other hand,

14 L. Bielecki, A. Gorgol, Act ..., *op. cit.*, (comment on the Article 59).

15 Article 83.: Act no. 1947/2016 Coll., on the National Tax Administration, as amended.

16 M. Szulc, A. Pokojaska, Two-stability only apparent, [http:// podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/953149,ustawa-o-kas-dwuinstancyjnosc-tylko-pozorna.html](http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/953149,ustawa-o-kas-dwuinstancyjnosc-tylko-pozorna.html) (access: 2.12.2018).

17 Article 84.: Act no. 1947/2016 Coll., on the National Tax Administration, as amended.

however, their number has fallen significantly compared to previous years (from around 10,000 per year between 2010 and 2015 to 2,500 in 2017).¹⁸ However, we will have to wait for more summaries of the functioning of the appointed structures in view of the freshness of the current rules. The two-year period in terms of state administration is too short to clearly state the legitimacy of these regulations.

BIBLIOGRAPHY

- Bielecki L., Gorgol A., Act on the National Tax Administration. Commentary, Warszawa 2018.
- Index of Economic Freedom, Country Rankings, <https://www.heritage.org/index/about>.
- Index of Economic Freedom, About The Index, <https://www.heritage.org/index/about>.
- Justification to the project of 17 February 2016 of the Act on National Tax Administration, https://www.sluzbacywilna.info.pl/images/stories/do_pobrania/uzasadKAS1702.pdf.
- Lewandowska M., Customs and tax control in the light of the Act on the NTA, <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-kontrola-celno-skarbowa-w-swietle-ustawy-o-kas>.
- Maruchin W., Customs and tax control of taxpayers' compliance with tax obligations, "MOPOD" 2017, no. 6.
- National Tax Administration: information guide, <http://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6751991/broszura+KAS.pdf>.
- Różycki K., Customs and tax control. Comments, models, summaries and control procedures, Warszawa 2018.
- Szulc M., Pokojska A., Two-stability only apparent, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/953149,ustawa-o-kas-dwuinstancyjnosc-tylko-pozorna.html>.
- Strzelec D., Łoboda M., Control of tax law compliance, Warszawa 2017.
- Szulc M., The tax offices stopped shooting blindly. The officials control much less often, but more effectively, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1107626,efekt-krajowej-administracji-skarbowej-mniej-kontroli.html>.
- Zalewska Ł., NTA reform: Head of the office as a tax super-policeman, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/965240,reforma-kas-naczelnik-urzedu-w-rolu-podatkowego-superpolicjanta.html>.

18 M. Szulc, The tax offices stopped shooting blindly. The officials control much less often, but more effectively, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1107626,efekt-krajowej-administracji-skarbowej-mniej-kontroli.html> (access: 3.12.2018).

Zbigniew Ofiarski

University of Szczecin

zbigniew.ofiarski@usz.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1675-933X>

Received: 07.02.2019

Accepted: 29.04.2019

The Condition of “Reasonable Fear” in the Polish Procedure of Securing the Performance of Tax Liabilities

Abstract: This work analyses the provisions of Art. 33(1) of the Tax Ordinance Act, case law, and the achievements of the tax law which regulate the condition and criteria of securing the performance of a tax liability against the taxpayer's properties in Poland. The main purpose is to confirm the hypothesis that the condition of “reasonable fear” of a failure to perform this liability by the taxpayer is a vague term; an attempt to make it more precise in the act by specifying an open list consisting of two criteria (a permanent failure by the taxpayer to perform their due liabilities to the treasury or disposal by the taxpayer of their property to make enforcement more difficult or impossible) enables tax authorities to issue decisions on securing the performance of such a liability quite freely. The option by tax authorities to use other so-called non-statutory criteria in this area has been criticized as they violate the general principles of tax proceedings (including the principle of conducting tax proceedings in a manner that generates trust in the tax authorities and the principle of explaining to concerned parties the reasons for the conditions the authorities apply when conducting a case). The work uses the dogmatic-legal method and, supplementary, an empirical-analytic method.

Keywords: Tax liability, security, taxpayer's property, fear of a failure to perform a liability

1. Introduction

The principle of universal taxation is a foundation of the Polish tax system and the fundamental canon of tax law. It is formed in the Constitution of the Republic of Poland (Art. 84 of the Polish Constitution¹), which states that each person is obliged to perform obligations and make considerations to the treasury, including the payment of taxes specified in the relevant act. This has specific consequences for the whole tax law system. The universality of taxation is decided by the word “each” used

1 Constitution of the Republic of Poland of 02 April 1997 (Journal of Laws of 1997 no. 78 item 483).

in the provision². The principle of universal taxation applies to the area of making tax law (e.g. by limiting tax reliefs and deductions, which should be exceptions) as well as in the area of applying tax law, including the provisions governing the performance of tax liabilities using enforcement measures. It is believed that inefficient enforcement mechanisms, which may deny the principles of mandatory and universal taxation, may violate Art. 84 of the Polish Constitution³.

The public-law nature of tax liabilities require that an appropriate legal protection of performing such liabilities be provided for. The institution of securing tax liabilities against the taxpayer's (as well as tax remitter's or tax collector's) property is a special form of efficient enforcement of tax liabilities. Its fundamental element is the protection of future interests of the creditor (the State Treasury or a local government unit treasury). However, the security does not lead to a performance of a liability, as the decision concerning the security expires after the issue of the decision on the value of the liability; it only provides certain guarantees that the performance of the liability will be enforced in future⁴. The security of performing legal liabilities regulated in the Tax Ordinance Act (TOA)⁵ is one of many legal solutions supporting the universality of taxation. Its application by tax authorities is burdensome for a taxpayer; however, a symmetric nature of those solutions in relation to the expected behaviour of the taxpayer should be emphasized here. The assessment of whether such behaviours will actually take place is one of the competences of the tax authority. Under Art. 33 TOA, a tax liability may be secured against the property of the obliged party. The expression "may be" used in that provision means that the tax authority has been authorized to make a decision using its administrative discretion⁶. The legislator has formed criteria which may be used by the tax authority to make such a decision. They allow some freedom for the tax authority; however, at the same time, they should guarantee that decisions in this area are not completely free.

The purpose of this work is to demonstrate that the condition of "reasonable fear" used in Art. 33 TAO together with the criteria of possibly meeting that condition by the tax authority (a permanent failure by the taxpayer to perform their due liabilities to the treasury or performing actions consisting in disposing of the taxpayer's property which may make enforcement more difficult or impossible) do not set any borderlines for admissible application of a security of performance of tax liabilities.

2 A. Gomułowicz, Wybrane zagadnienia prawodawstwa podatkowego, "Przegląd Legislacyjny" 1999, no. 1, p. 17.

3 A. Krzywoń, Podatki i inne daniny publiczne - podstawowe pojęcia konstytucyjne, "Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" 2011, no. 2, p. 53.

4 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Gdańsk of 29 November 2011, I SA/Gd 986/11, CBOSA.

5 Art. 33 of the Tax Ordinance Act of 29 August 1997 (consolidated text Journal of Laws of 2018, item 800), further TOA.

6 J. Orłowski, Uznanie administracyjne w prawie podatkowym, Gdańsk 2005, p. 120.

That being so, the author has verified the hypothesis concerning the need to modify the provision under Art. 33(1) TOA, including without being limited to removing the expression “in particular” and closing the currently open list of statutory criteria which make it possible to determine that the condition of “reasonable fear” of a failure by the taxpayer to perform their tax liabilities has been met. Including a closed list of such criteria in the act should not weaken the principle of universal taxation; it may, on the other hand, contribute to strengthening certain general principles of tax proceedings, including the principle of conducting tax procedures in the manner raising trust in tax authorities and the principle of explaining to the parties, by tax authorities, the reasons for conditions the authorities apply when conducting a case. Considering the purpose of this work and its other assumptions, the author examined and assessed the current legislative acts concerning a security of performance of tax liabilities as well as related case law and achievements of tax law. The work uses the dogmatic-legal method and a supplementary empirical-analytic method (applied to case law).

2. The Essence of “Reasonable Fear” of a Failure to Perform a Tax Liability

A dictionary defines “fear” as an anxiety or worry⁷, as well as the feeling of anxiety (worry, dread) about a result⁸ or consequences of something⁹. If any action is taken in fear of something, it is aimed at preventing specific events¹⁰. The meaning and the manner of understanding the condition of “reasonable fear” is presented in the clearest way by one of the judgements of the Supreme Administrative Court, which states that fear is a state of uncertainty or worry as to the results or consequences of something. The adjective “reasonable” means that such a fear is based on objective reasons or foundations and, as a consequence, it is justified in the circumstances concerned¹¹. When applying a security of performance of a tax liability, the legal safety of the taxpayer should also be taken into account¹².

Courts have taken interest in the expression of “reasonable fear” used in Art. 33(1) TOA many times. It is rightly considered equivalent to a suspicion¹³ or a probability

7 M. Bańko (ed.), *Wielki słownik wyrazów bliskoznacznych* PWN, Warsaw 2005, p. 429-452.

8 S. Dubisz, *Uniwersalny słownik języka polskiego*, vol. 3, Warsaw 2003, p. 7.

9 A. Markowski (ed.), *Wielki słownik poprawnej polszczyzny* PWN, Warsaw 2004, p. 635.

10 M. Bańko, *Słownik języka polskiego*, vol. 3, Warsaw 2007, p. 222.

11 Judgment of the Supreme Administrative Court of 18 May 2017, I FSK 1880/15, CBOSA.

12 D. Breuer, *Przesłanki zabezpieczenia zobowiązania podatkowego a bezpieczeństwo prawne podatnika*, (in:) A. Mudrecki et al., *Wybrane problemy prawa finansowego w Polsce*, Opole 2009, p. 342.

13 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Warsaw of 7 May 2014, III SA/Wa 2886/13, CBOSA.

of a failure to perform a tax liability¹⁴. It is assumed that reasonable fear has its source in the objectively determined facts of a case; however, it is the tax authority that is supposed to determine, at its discretion, whether the condition of reasonable fear has been met in a specific case. That discretion may not mean freedom of action; it should be based on all facts and legal circumstances and should be clearly substantiated to the taxpayer in the statement of reasons for the decision. The legislator has not defined the notion of “reasonable fear of a failure to perform a liability” due to its broad scope. The events listed in Art. 33(1) TOA are only examples of behaviours suggesting that the statutory condition has been met, ones which fit in a general formula. They include “a permanent failure to perform liabilities to the treasury” or “performing actions consisting in disposing of one’s property which may make enforcement more difficult or impossible”¹⁵. Therefore, it should be accepted that the expression of “reasonable fear” is vague¹⁶.

The condition of “reasonable fear” and the criteria which allow its identification are related to an already existing situation (the state of fear) and to the future (a threat of a failure to perform a tax liability). Reasonable fear has to exist at the moment of making a decision concerning the provision of security¹⁷. However, the fear is also related to an event which has not taken place yet and is not certain to take place at all¹⁸. As regards the future, the discussion is always focused on a certain hypothetical state and, as a consequence, it is only a possibility of that state becoming real that may be a subject of the assessment (as well as demonstrating arguments for that assessment¹⁹). The notion of reasonable fear does not refer to proven facts only to circumstances which are highly probable. Therefore, the tax authority does not conduct any evidentiary proceedings at this stage. To find that the conditions for a security have been met, it is sufficient to determine that they are highly probable²⁰.

It is worth emphasizing that the wording of Art. 33(1) TOA does not include only “fear”; it has been complemented with the adjective “reasonable”. That means that the legislator requires that the tax authority behave in a manner which aims at protecting

14 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Gliwice of 23 February 2015, III SA/GI 1449/14, CBOSA.

15 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Bydgoszcz of 11 March 2015, I SA/Bd 62/15, CBOSA.

16 Judgment of the Supreme Administrative Court of 7 March 2017, II FSK 306/15, CBOSA.

17 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Łódź of 27 January 2015, I SA/Łd 1217/14, CBOSA.

18 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Gliwice of 16 February 2015, III SA/GI 1450/14, CBOSA.

19 Judgment of the Supreme Administrative Court of 19 November 2009, I FSK 1383/08, CBOSA.

20 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Gliwice of 9 November 2017, III SA/GI 440/16, CBOSA.

the financial interests of the State Treasury or the treasury of a local government unit and, on the other hand, which does not interfere in the sphere of property of the obliged entity exposed to difficulties related to the application of a security of performance of a tax liability. The adjective “reasonable” means that something is based on objective reasons, which are just and justified. Therefore, “reasonable fear” is a state where, based on objective reasons, the results or consequences of something are not certain. That, in turn, in the context of a future performance of a tax liability, translates into a situation where the tax authority has objective reasons to believe that a taxpayer may fail to perform their liability²¹. The assessment conducted by the tax authority should be reliable and related to a specific case, i.e. it may not be supposed but has to be substantiated in the statement of reasons in the decision concerning a security in a manner convincing for the taxpayer²².

The reasons for fear should not be equated with evidence, only with substantiation that the taxpayer will fail to perform their tax liability²³. That means that the legislator does not require that the tax authority demonstrate relevant circumstances using evidence regulated with the provisions of tax proceedings; the conditions for accepting the tax authority’s statements are less strict and de-formalized. Substantiation is a substitute of evidence and does not mean a need to prove a circumstance concerned. It comes down only to becoming convinced about the existence of specific facts in a thinking process which is not bound with rules of evidence²⁴. The purpose of this simplified procedure is to ensure quick action of tax authorities. A detailed and exhaustive evidentiary procedure, ensuring all guarantees due to a party in the main tax procedure, would not only be an over-interpretation of an explicit wording of provisions concerning the security procedure but would also deny the purpose of that institution²⁵.

The fear of a failure to perform a liability does not refer only to a voluntary performance of a liability. Art. 33(1) TOA includes the expression of “reasonable fear of a failure to perform a tax liability” and does not specify the manner of performing the liability; as a consequence, it refers to a performance of a tax liability through a voluntary payment as well as through enforcement²⁶.

21 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Olsztyn of 12 December 2017, I SA/OL 917/17, CBOSA.

22 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Warsaw of 13 July 2016, III SA/Wa 258/16, CBOSA.

23 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Cracow of 26 July 2017, I SA/Kr 445/17, CBOSA.

24 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Łódź of 6 April 2017, I SA/Łd 1099/16, CBOSA.

25 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Warsaw of 28 September 2016, III SA/Wa 45/16, CBOSA.

26 Judgment of the Supreme Administrative Court of 7 December 2017, I FSK 469/16, CBOSA.

Tax law scholars voice opinions concerning the nature of the condition of “reasonable fear”. It has been indicated that it includes a vague expression which takes the form of an estimate used as a part of the institution of a security of performance of a tax liability²⁷. The degree of vagueness is high²⁸, but that should not be found totally negative. The legislative technique used in this case ensures that tax authorities may act flexibly and, as a consequence, it enables the determination of an appropriate period in which the tax authority should react²⁹. Whether the condition of “reasonable fear” has been met should be determined during the security proceedings³⁰.

3. Statutory Criteria Confirming that the Condition of “Reasonable Fear” Has Been Met

Art. 33(1) TOA explicitly mentions only two criteria enabling the tax authority to assess whether, in a specific situation, there is a “reasonable fear” of a failure by the taxpayer to perform their tax liability. Reasonable fear arises when the taxpayer permanently fails to perform due liabilities to the treasury or performs actions consisting of disposing of their property which may make enforcement more difficult or impossible to achieve. The criteria referred to above form an open list, as they are preceded with the expression “including without being limited to”³¹. The fact that the condition of “reasonable fear” has been met may also be substantiated by pointing to circumstances other than those listed explicitly in the provision³². The list of criteria confirming reasonable fear in Art. 33(1) TOA uses the conjunction “and/or”, so those criteria do not have to be met at the same time to allow using the security of performance of a tax liability³³. The statutory criteria showing the existence of reasonable fear on the part of the tax authority are not cumulative³⁴.

The first of the statutory criteria confirming the existence of reasonable fear refers to a permanent failure of the taxpayer to perform their liabilities to the treasury. This

27 P. Borszowski, Glosa to wyroku NSA z dnia 6 marca 2012 r., I FSK 594/11, “Prawo i Podatki” 2013, no. 10, p. 23.

28 A. Marecka, Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika, “Przegląd Podatkowy” 2005, no. 1, p. 51.

29 P. Borszowski, Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym, Warsaw 2017, p. 196.

30 H. Dzwonkowski, et al: Procedury podatkowe, Warsaw 2006, p. 517.

31 Judgment of the Supreme Administrative Court of 7 June 2013, I FSK 970/12, CBOSA.

32 Judgment of the Supreme Administrative Court of 11 September 2014, I FSK 1423/13, CBOSA.

33 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Poznań of 24 March 2011, I SA/Po 56/11, CBOSA.

34 J. Sawczuk, Odpowiedzialność podatkowa i zabezpieczenie realizacji obowiązków ciążących na płatniku, “Studia Prawnicze KUL” 2013, no. 1, p. 121.

may be demonstrated by finding, during a tax inspection, unreliable invoices used by the taxpayer in preceding years. The state of paying tax liabilities lower than due is permanent³⁵. It should be underlined here that it is not only a failure to perform tax liabilities that decides on a possibility to use a security but also a failure to perform other liabilities to the treasury. The expression of “liabilities to the treasury” used in Art. 33(1) is wider than “tax liabilities”. It includes taxes, charges, and other non-tax payables to the treasury³⁶. It is possible to apply a security of performance of tax liabilities even to the taxpayer who pays taxes on time but permanently fails to perform other due liabilities to the treasury.

The expression “a permanent failure to perform” is not precise, as the legislator has not specified any timeframes for the taxpayer’s defaults nor has it determined the minimum number of events consisting in a failure to pay liabilities to the treasury to enable the determination that they are permanent. The manner of formulating this criterion does not indicate whether a permanent failure to perform liabilities to the treasury refers to full values of liabilities or a failure to pay a partial amount should also be taken into account (e.g. a half of an amount due). The property of permanence as referred to liabilities to the treasury defaulted on by the taxpayer has been examined by the courts. It has been found that a permanent failure to pay such liabilities takes place when the taxpayer fails to pay for a longer time, when such a failure refers to all the taxpayer’s liabilities, and when there are no indications that the situation will change; however, such a permanence of a failure to pay has to be shown and proven by the tax authority³⁷. An imprecise expression of “for a longer time” has been replaced in a judgement of a different court with another general expression of “for at least several months”³⁸. A permanent failure to perform liabilities should be referred to all the taxpayer’s liabilities to the treasury rather than only one of many such liabilities of the taxpayer³⁹. It has been emphasized that a permanent failure to perform liabilities should be related strictly to the facts concerning financial and property possibilities of the taxpayer⁴⁰. An opinion may be accepted that when making a decision on establishing a security against the taxpayer’s property the tax authority should not take into account whether a permanent failure to perform due

35 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Cracow of 4 October 2017, I SA/Kr 657/17, CBOSA.

36 A. Makowiec, Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych, “Monitor Podatkowy” 2012, no. 5, p. 24.

37 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Gliwice of 23 July 2014, III SA/Gl 1570/14, CBOSA.

38 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Olsztyn of 23 November 2013, I SA/Ol 688/13, CBOSA.

39 Judgment of the Supreme Administrative Court of 19 March 2014, I FSK 759/12, CBOSA.

40 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Warsaw of 19 December 2011, III SA/Wa 2209/11, CBOSA.

liabilities to the treasury is a result of unwillingness to perform such liabilities or of the taxpayer having no funds⁴¹.

The second statutory criterion, i.e. performing, by the taxpayer, actions consisting in disposing of their property which may make enforcement more difficult or impossible, may be a source of “reasonable fear” of the debtor’s failure to perform a tax liability only when such actions may not be classified as a normal sign of operations conducted by the taxpayer⁴². Furthermore, disposal of property should make future enforcement more difficult or impossible⁴³; therefore, it is irrelevant from the viewpoint of Art. 33(1) TOA whether actions consisting in the disposal of movables and immovables result in making the taxpayer insolvent as the fear concerns the fact of making enforcement not only impossible but also more difficult⁴⁴.

The court has found correctly that the circumstances related to the disposal of the property have to indicate that they are not a normal sign of operations conducted by the taxpayer⁴⁵. The taxpayer who sells property, plant and equipment at arm’s length conditions for market prices and who is not making such transactions in a hurry may not be treated as an entity which disposes of its property to make enforcement of tax liabilities impossible. A random sale of a machine or a device may not justify the use of a security. To use a security correctly, it is important whether the extent of deterioration of the financial situation and the dynamics of that unfavourable tendency with regard to the specific taxpayer translate into meeting the conditions for using a security⁴⁶. However, the use of a security may not be justified with a situation where the taxpayer makes it possible for a different party to use the taxpayer’s assets permanently, depreciate them, and reduce their value⁴⁷.

41 M. Zdebel, *Konieczne przesłanki zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych*, “Prawo i Podatki” 2007, no. 1, p. 11.

42 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Bydgoszcz of 11 March 2015, I SA/Bd 62/15, CBOSA.

43 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Warsaw of 13 June 2017, VIII SA/Wa 86/17, CBOSA.

44 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Gliwice of 13 September 2016, III SA/Gl 1091/16, CBOSA.

45 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Wrocław of 31 May 2017, I SA/Wr 20/17, CBOSA.

46 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Lublin of 26 March 2013, SA/Lu 136/13, CBOSA.

47 T. Brzezicki et al., *O potrzebie uporządkowania regulacji normatywnej zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych*, (in:) M. Popławski, *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, Białystok 2011, p. 195.

4. Other Criteria (Circumstances) Justifying a Fear of the Taxpayer’s Failure to Perform a Tax Liability

The use of an open list of statutory criteria confirming a reasonable fear of the taxpayer’s failure to perform a tax liability enables tax authorities to consider also other criteria (circumstances or events) which may support such a fear. In this respect, the case law is interesting, which states that tax authorities may use all evidence and factual findings which justify “reasonable fear”, including, most of all, those related to the financial situation or even the wider property situation of the taxpayer, which demonstrates that the taxpayer does not have sufficient assets to pay possible tax voluntarily or under duress⁴⁸. So far, the courts have found that such circumstances may include a reduction of rent received by the taxpayer from their real properties; encumbering property with mortgages; making loan agreements without a repayment date specified; ceasing to conduct business operations; the taxpayer’s extravagance or donating the taxpayer’s property⁴⁹; a high value of tax arrears with interest as compared to the taxpayer’s income when the taxpayer fails to make any effort to pay the liabilities; relatively low income of the taxpayer as compared to a future liability; disposal by the taxpayer of a significant part of property, plant and equipment to repay a delinquent bank loan⁵⁰; keeping the books unreliably; understating taxable income⁵¹; overstating deductible costs illegally⁵²; disposing by the taxpayer of a significant part of property, plant and equipment held⁵³; and the practice of obtaining “empty” purchase invoices to reduce the taxpayer’s tax burden⁵⁴. It has been clearly stated that the value of a predicted tax liability itself should not be a reason for issuing a decision concerning a security; however, relating that value to the taxpayer’s financial situation may substantiate the fact that the liability will be impossible to enforce in future⁵⁵.

48 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Cracow of 28 April 2016, I SA/Kr 254/16, CBOSA.

49 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Olsztyn of 23 March 2017, I SA/Ol 28/17, CBOSA.

50 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Gliwice of 13 September 2016, III SA/Gl 1086/16, CBOSA.

51 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Gdańsk of 24 September 2014, I SA/Gd 632/14, CBOSA.

52 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Szczecin of 28 June 2017, I SA/Sz 60/17, CBOSA.

53 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Wrocław of 20 March 2007, I SA/Wr 1605/06, CBOSA.

54 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Gdańsk of 19 March 2014, I SA/Gd 155/14, CBOSA.

55 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Białystok of 16 November 2017, I SA/Bk 604/17, CBOSA.

In some cases, the courts have found that the phenomenon of “a permanent failure to perform liabilities to the treasury” should not be equated with the fact that the taxpayer has stopped to pay all their liabilities but may also mean a delayed payment of individual liabilities despite the fact that it is not possible to demonstrate that the failure to pay them is permanent. In such a situation, it is necessary to demonstrate a relationship between the circumstances which took place and the condition of reasonable fear. Such circumstances mean actions of the taxpayer or situations related to them which influence the taxpayer’s property situation in the context of predicted liabilities and the possibility to conduct effective enforcement proceedings. It is only the relationship between the information on the economic situation of the taxpayer as well as their resources and ability to pay, and the value of the predicted tax liability that may be found to prove a reasonable fear of a failure to perform that liability voluntary or under duress⁵⁶.

Referring, by the tax authority, to the criteria listed explicitly in Art. 33(1) TOA as well as to other circumstances which are not mentioned in that provision should be justified in detail in the decision concerning a security. The statement of reasons for the decision must include at least the basic information on the current property and life situation of the taxpayer. It should also describe the reliability of the taxpayer in performing fiscal liabilities based on tax returns held by the tax authority⁵⁷.

5. Conclusions

The analysis of the provisions under Art. 33(1) TOA, the case law, and the achievements of tax law conducted by the author, confirms the assumptions made in this work. It has been determined that the condition for making a decision on a security of performance of a tax liability, i.e. a reasonable fear that such a liability will not be performed, should be understood widely. The two criteria referred to in that provision, which may confirm reasonable fear, are only examples. Tax authorities may not restrict themselves only to two statutory criteria when the taxpayer fails to perform due liabilities to the treasury permanently or when the taxpayer performs actions consisting in disposing of their property which may make enforcement more difficult. To the contrary, the authorities may demonstrate that there is a risk of a failure to perform a tax liability in future which justifies a decision on a security using all facts found in the case⁵⁸.

A fast-rising number of disputes between tax authorities and taxpayers related to decisions on a security of performance of tax liabilities leads, most of all, to

56 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Gliwice of 13 September 2016, III SA/Gl 1087/16. CBOSA.

57 Judgment of the Constitutional Tribunal of 8 October 2013, SK 40/12, LEX no. 2144017.

58 Judgment of the Supreme Administrative Court of 20 January 2017, I FSK 882/15, CBOSA.

the conclusion that there is a need to include a closed list of criteria confirming “reasonable fear” of a failure to perform such liabilities in Art. 33(1) TOA. Such disputes concern mainly the manner of understanding the criteria used by tax authorities, other than those specified explicitly in the Act. Furthermore, a definition could be proposed of the expression of “liabilities to the treasury” used in that provision by listing the properties of such liabilities. In the light of the current legal situation regulation in Art. 33(1) of TOA, certain doubts arise as to the interpretation whether the expression referred to above should include only liabilities to the treasury which the Tax Ordinance Act apply to (i.e. taxes, public charges, and non-tax payables to the treasury) or to all such liabilities (e.g. obligatory payments to the Employees’ Guaranteed Benefits Fund, obligatory payments to the National Fund for Rehabilitation of the Disabled, or premiums for health insurance).

The vague expression of “reasonable fear” and a possibility rather than an obligation of using, by the tax authority, a security of performance of tax liabilities against the taxpayer’s property form a relatively wide scope for flexible action of the tax authority. Therefore, it is not necessary to maintain the legal situation where tax authorities could, using criteria other than those listed in the act, seek reasons for fear of a failure by the taxpayer to perform their tax liability. Freedom of decision and administrative discretion which are characteristic of a decision concerning a security of performance of tax liabilities make a sufficient exception from general principles of tax proceedings, including the principle of conducting tax proceedings in the manner raising trust in tax authorities and the principle of explaining, by tax authorities to the parties, the reasons for conditions used by the authorities when conducting a case. The legislator should determine explicit restrictions on the allowed use of a security of performance of tax liabilities. Such a situation may be created by closing the statutory list of criteria (circumstances) being reasons for a fear of a failure by the taxpayer to perform their tax liabilities.

BIBLIGRAPHY

- Bańko M. (ed.), *Słownik języka polskiego*, vol. 3, Warsaw 2007.
- Bańko M. (ed.), *Wielki Słownik wyrazów bliskoznacznych* PWN, Warsaw 2005.
- Borszowski P., Glosa do wyroku NSA z dnia 6 marca 2012 r., I FSK 594/11, “Prawo i Podatki” 2013, no. 10.
- Borszowski P., *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warsaw 2017.
- Breuer D., *Przesłanki zabezpieczenia zobowiązania podatkowego a bezpieczeństwo prawne podatnika*, (in:) A. Mudrecki et al., *Wybrane problemy prawa finansowego w Polsce*, Opole 2009.
- Brzezicki T. et al., *O potrzebie uporządkowania regulacji normatywnej zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych*, (in:) M. Popławski, *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, Białystok 2011.

Dubisz S., Uniwersalny słownik języka polskiego, vol. 3, Warsaw 2003.

Dzwonkowski H. et al., Procedury podatkowe, Warsaw 2006.

Gomułowicz A., Wybrane zagadnienia prawodawstwa podatkowego, "Przegląd Legislacyjny" 1999, no. 1.

Krzywoń A., Podatki i inne daniny publiczne - podstawowe pojęcia konstytucyjne, "Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" 2011, no. 2.

Makowiec A., Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych, "Monitor Podatkowy" 2012, no. 5.

Marecka A., Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika, "Przegląd Podatkowy" 2005, no. 1.

Markowski A. (ed.), Wielki Słownik poprawnej polszczyzny PWN, Warsaw 2004.

Orłowski J., Uznanie administracyjne w prawie podatkowym, Gdańsk 2005.

Sawczuk J., Odpowiedzialność podatkowa i zabezpieczenie realizacji obowiązków ciążących na płatniku, "Studia Prawnicze KUL" 2013, no. 1.

Zdebel M., Konieczne przesłanki zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, "Prawo i Podatki" 2007, no. 1.

Richard Bartes

VSB - Technical University of Ostrava

richard.bartes@vsb.cz

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5176-2978>

Received: 07.02.2019

Accepted: 29.04.2019

Legal Institute of Advance Tax Rulings

Abstract: This paper deals with the legal institute of advance tax rulings in the Czech Tax Code, which comparatively is moderately used by Czech tax entities - both natural persons and legal persons. The main aim of the contribution is to confirm or disprove the hypothesis that the legal institute of advance tax rulings is not just another form of tax consultancy. On the contrary, this legal institute is an independent instrument paid for by the taxpayer and which aims at offering the taxpayer assistance during the process of the tax administration. It can be summarised that the legal institute of advance tax rulings is an instrument for solving problems in the interpretation of tax law because it provides the possibility to request the tax administration to issue a decision stating under obligation how the tax law would be interpreted. The research methods used in the paper are analysis and synthesis, description and comparative methods.

Keywords: tax law, advance tax rulings, tax code

1. Introduction

The advance tax rulings procedure is a special type of tax procedure according to the Czech Tax Code¹. The tax administration is obliged, at the request of a tax entity (taxpayer), to issue a ruling of tax consequences which the taxpayer entity derives from the relevant tax facts, whether presented or anticipated, in cases determined by law.

1 In fact, not only in the Czech republic. The legal institute of advance tax rulings is incorporated into the legal order of almost all EU member countries (with the exception of Croatia, Greece and Latvia). See: European Commission, Commission staff working document: Technical analysis of focus and scope of the legal proposal Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards exchange of information in the field of taxation. Brussels 2015, is. 60, p. 5.

The aim of the contribution is to explain the practical functioning of the legal institute of advance tax rulings. For this reason, the author applies analysis and synthesis methods, the description method and the comparative method. The author also formulates the possible hypothesis that the legal institute of advance tax rulings is not just another form of tax consultancy.

The scientific question to be answered in the paper, is whether the administrative fee for obtaining an advance tax ruling acts as a barrier to taxpayers wishing to use the service?

The applied literature as the necessary source for addressing the subject is sourced from the Czech Republic. The publication “Finanční a daňové právo” (The Financial and Tax Law) by Mrkývka and Jánošíková could be mentioned. Another applicable source for this subject matter is “Komentář k daňovému řádu” (Commentary on the Tax Code). Also Carlo Romano provides an interesting reflection and reference to the beginning of the advance tax rulings in his publication called “Advance Tax Rulings and Principles of Law: towards a European tax rulings system? In the first chapter of his book, Carlo Romano returns to Roman law and points to the original relationship of the taxpayer and the state. Another foreign publication dealing with the legal institute of advance tax rulings is “Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings” by Yehonatan Givati.

2. The Functioning of the Legal Institute of Advance Tax Rulings

In cases determined by law, the taxpayer is entitled to ask the locally competent tax administration to issue an advance legally binding ruling/decision (i.e. the legal institute of advance tax rulings). The word “binding” means that the decision will be binding upon the tax administration which determines the tax liability not on the taxpayer requesting the ruling². The taxpayer is free to choose whether or not to follow the tax administration’s determination. It should be noted in this respect that the notion “binding” on the part of the taxpayer can be perceived rather as a certain recommendation, statement or as a result of the state’s analysis of the of the specific subject matter that forms the basis of the request. The advance tax ruling is, however, binding over the tax authority which issued the decision and in the case of review in the Administrative Justice, the conditions under which the tax advance ruling was issued and are controlled. It can be said that in the event of judicial proceedings the taxpayer is also in possession of a powerful means of proof. Such evidence can serve as a support to the provisions of the law regulating the legal institute of advance tax rulings. It is also possible to see the context of the general principles of the tax law, such as the predictability of the decision-making process.

2 See: the Section 133 of Act No.280/2009 Coll., Tax Code, as amended.

Conversely, the taxpayer may disagree with the decision of the tax administration and choose to ignore the advance tax ruling and calculate the tax independently or with the assistance of a tax consultant, etc. However, if this route is chosen, the taxpayer is exposed to the potential risk that the tax administration might assess the tax return in an entirely different way.

Notwithstanding, the ruling still fulfils the function of the taxpayer's legal certainty as to how the tax administration will decide. It is also a prerequisite for the decision to be binding at the time of making the advance tax ruling, as the actual status of the case would be the same as the facts on the basis of which the decision of the tax administration was issued.

2.1. Development of the Legal Institute of Advance Tax Rulings Abroad

The general concept of the legal institute of the advance tax rulings has many forms in different countries, and:

- may co-exist side by side;
- may have a different purpose;
- may have different formal or characteristic requirements and features;
- may have a different appellation procedure across different countries.

For instance, Sweden pioneered and introduced the legal institute of advance tax rulings in 1911. The fundamental upswing of the advance tax rulings in the tax law could be found in the last 20 years of the 20th century. The first countries (outside of Sweden) to implement this idea were the United States, the Netherlands and Italy. Overall, this legal institute has begun to expand quickly among OECD countries, and now we can see the inclusion of advance tax rulings in most of their legal orders³.

3. Procedural Aspects of the Advance Tax Rulings

The reasons for introducing the idea of advance tax rulings into the codification of tax law are similar both in the Czech republic and Poland (and elsewhere). In the first instance the institute of the advance tax rulings should serve to resolve the issue of legal certainty. However, legal certainty might be undermined by the following features:

- inconsistency;
- ambiguity;
- frequent changes in legislation;
- uncertainty of interpretation and application of law;
- retroactive effect of tax law.

3 Y. Givati, Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings, "Harvard Law School" 2009, p. 1.

The institute of advance tax ruling serves as an instrument for clarifying the interpretation of tax law. There is an increase in the volume of tax law as well as in its inconsistency. Acts on taxation are massive, ambiguous and frequently changing. Therefore, it may seem that advance tax ruling is a balancing factor in this context. In fact, this legal institute is an instrument to calm an otherwise chaotic and complex system that in many respects fails to make tax law efficient.

In the case of the Czech Republic, individual cases in which the taxpayer can request an advance tax ruling are listed in particular acts⁴. There is no statutory time limit for issuing a ruling after the tax administration has received a request⁵. Similarly, the taxpayer is not subject to a time limit for initiating proceedings in this regard. It might be deduced therefore, that in the case of advance rulings on income tax, the milestone is that point in time when the taxpayer is in possession of all necessary information for filing a faultless request to issue an advance ruling, up until the deadline for filing the tax return.

In general terms it is commonplace to lodge an appeal against a tax decisions, but in the case of advance tax rulings this is not possible. The ruling of the tax administration in such cases is not a decision in the strict sense of the term because it is not possible to appeal against it. According to the commentaries on the Tax Code, this is due to a lack of intervention on the part of the taxpayer, which occurs after the eventual issue of a tax assessment which may be based on an advance tax ruling. After the issue of the tax assessment, the taxpayer can exercise his or her right of appeal and by this means can oppose the advance tax ruling.

The advance tax ruling “procedure” is not a tax procedure in the strict sense of the term. Rather it is a specific type of procedure which contains other elements and whose outcome is a decision, but only in the sense of tax law.

If the tax law the advance ruling is based on has changed, the ruling becomes ineffective. Tax rulings are also ineffective after 3 years from the date on which the decisions come into force. These facts are guarantees of (not only) the taxpayer’s legal certainty.

The result of the advance tax ruling, i.e. a “decision”, is not a decision in the strict sense either. This fact is supported by the judgement⁶ of the Czech Supreme Administrative Court which proclaimed decision as an administrative act which “*establishes, changes, cancels or defines rights and obligations*”. The situations that

4 Act No. 235/2004 Coll., on Value Added Tax, as amended; Act No. 586/1992 Coll., on Income Tax, as amended.

5 In fact, the tax administration is obliged with the principle that “*the tax administrations proceeds without undue delay*” under the Section 7 of the Tax Code. A more precise determination of the time limit is set by directions of the Ministry of Finance.

6 Judgment of the Supreme Administrative Court of 23 August 2011, 5 Afs 37/2011 – 77.

occur after the issue of advance tax rulings do not meet these cited features. Such decision is not binding on its addressee.

In the authors opinion the Czech legislator should also have chosen words other than “ruling” and “decision”. These words can cause useless confusion which is the reason why language interpretation of this legal institute cannot be relied upon.

Since this procedure is not initiated *ex officio* the taxpayers have to bring the request for the initiation of the procedure. Formal requirements for the request are specified in particular acts regulating the cases in which it is possible to apply advance tax ruling. To accord with the Administrative Fees Act, Act No. 634/2004 Coll., the taxpayer is also obliged to pay an administrative fee of 10,000 CZK (equivalent to ca. 380 Euros or ca. 1,666 Polish zloty). In order to initiate proceedings, it is first necessary to pay the fee in full. The same rate is established for all cases of advanced tax rulings, save those relating to VAT which is less expensive.

The question of fees could be dealt with both from the legal and economic point of view, largely because they fulfil several functions. Generally, the (administrative) fee is not the result of calculating the actual costs associated with providing a chargeable (administrative) service. The fee is a given amount fixed by law, or rather a tariff, which realistically is hardly calculable and which in any event is not subject to negotiation between the taxpayer and the tax administration.

The purpose of the administrative fee is the financial contribution of the applicant to cover (or rather to reduce) the general burden of costs of the administrative body and to transfer the costs remitted to the state administration from all of the citizens to a particular individual. Another purpose is a preventive defence against unnecessary submissions to the administrative authorities. The fee does not fulfil a fiscal function but it can be used with effect to regulate the behaviour of the citizenry. More specifically, the amount of the fee is an expression of the fact that the state tries to avoid abuse of this legal instrument by unnecessary requests or even deliberate efforts to overload the bodies of the Financial Administration. If there was no administrative fee it follows that the tax administration would be used instead of a tax consultant. The United States encountered this same situation in the past and thus was forced to restrict advanced tax rulings, set formal requirements and place a charge on all applications⁷.

Elsewhere, in 2014, the Netherlands carried out a “review” of its advance tax rulings. The change resulted in the form of greater transparency and the setting of new conditions for requesting an advance tax ruling⁸. Greece introduced advance tax rulings for first time in 2014 and earlier Lithuania has introduced the procedure in 2012.

7 C. Romano, *Advance Tax Rulings and Principles of Law*, Amsterdam 2002, p. 15-19.

8 Substance rules update in the Netherlands. Taxand.com, Luxembourg 2014, <http://www.taxand.nl/en/news/163> (access: 10.11.2018).

4. Differences Between Advance Tax Rulings and Tax Consultancy

Although it might seem that the advance tax rulings procedure is similar to tax consultancy, it is of course not so. There are several fundamental differences.

First of all, it should be noted that the tax consultant provides tax advice to a client on the basis of a bilateral contract. The tax consultant then advises the client on the most efficient way to arrange their tax affairs, typically by way of a tax plan with options.

Conversely, the advance tax ruling presents to the taxpayer only one course of action albeit without risk of unfavourable consequences. The choice of whether or not to follow the ruling is up to taxpayer. If the ruling is followed the taxpayer is assured that the tax return filed will be both correct (in the eyes of the tax authority) and acceptable.

If the taxpayer chooses not to go along with the ruling, difficulties may arise. On the one hand the taxpayer does not have the possibility to apply for remedy, while on the other, ignoring the decision is not a reasonable approach since it places the taxpayer at risk of being assessed according to the advance tax ruling.

5. Particular Cases for Advance Tax Rulings in the Czech Republic

The Czech taxpayer is entitled to file an application for advance tax rulings but only in relation to the cases referenced in Act No. 235/2004 Coll., on Value Added Tax and in Act No. 586/1992 Coll., on Income Tax. These acts determine the legal requirements of the application to the competent tax administration.

In particular, regarding the Act on Income Tax, a suitable example is a situation where the taxpayer is unsure whether the intervention in property is a technical appreciation under Section 33a of the Act and thus increases the entry value of tangible or intangible assets. In such case, the taxpayer is entitled to file an application to the competent tax administration for a ruling. This application must include the necessary legal requirements in addition to information on the taxpayer and specific information on the assets, as well as the proposal of the decision on the advance tax ruling of the intervention in the assets.

Some other cases of advance tax ruling under the Income Tax Act are as follows:

- advance tax ruling on the ways of allocating expenses (costs) that cannot be attributed only to taxable income (Section 24a);
- advance tax ruling on the proportion of expenses (costs) associated with the operation of a real estate used in part for an activity that results in income from an independent activity or rent and partly for private purposes which can be used as an expense (cost) to achieve, secure and maintain revenue (Section 24b);

- advance tax ruling on research and development expenditure included in the deductions (Section 34e);
- advance tax rulings on the manner in which the price is negotiated between connected persons (Section 38nc);
- advance tax rulings on tax loss (Section 38na).

In relation to the Act on Value Added Tax, a typical situation is that of determining the tax rate for a chargeable event, where The General Directorate of Finance issues an advance ruling on the binding assessment of the determination of the tax rate for the chargeable event (Section 47a). Another case is the object of the advance tax ruling for the application of the reverse charge procedure (Sections 92h and 92i).

For the sake of completeness it can be added that the Czech Registration of Sales Act⁹ also contains a new type of advance tax ruling. The taxpayer can request a ruling on particular sales. Here, the tax administration rules on whether the sale represents a registered sale under the Registration of Sales Act or whether the sale is a random income which is exempt from the Act. Although the nature of the advance tax rulings on registration of sales is the same as the nature of the “classic” advance tax rulings listed above, the administrative fee is much less – 1,000 CZK (the equivalent of ca. 38 euros or ca. 166 Polish zloty).

6. Conclusions

The purpose of the paper was to clarify the legal institute of the advance tax rulings in the Czech republic and to point out the different conceptions of this legal institute in the world. That is why the geneses of the advance tax rulings and a short treatise on development of the advance tax rulings were also mentioned.

In the paper, the functioning and procedural aspects of the legal institute of the advance tax rulings in the Czech republic were presented as well. Due to the high level of the administrative fee for advance tax rulings in the Czech republic, the paper also discusses the reasons for such a high fee. It can be concluded that the specific question set out in the introduction of the paper can be answered positively.

The main aim of the author was to confirm or disprove the hypothesis that the legal institute of advance tax rulings does not constitute another form of tax consultancy. This was achieved mainly by the overall analysis and synthesis, and description of the legal institute of the advance tax rulings according to Czech tax law. As a result, the hypothesis set out in the introduction of the contribution can be confirmed.

9 Act of 16 March 2016, No. 112/2016 Coll., on Registration of sales, as amended.

The legal institute of advance tax rulings is undoubtedly an appropriate procedure for resolving unclear situations regarding the application of tax law. Before the taxpayer files an application, it is of course necessary to assess the admissibility or rather its necessity in any particular case and any possible consequences arising thereof.

BIBLIOGRAPHY

- Givati Y., *Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings*, Harvard Law School, 2009.
- Jánošíková P., Mrkývka P., *Finanční a daňové právo*, Plzeň 2016.
- Lichnovský P., Ondrýšek R., *Komentář k daňovému řádu*, Praha 2016.
- Romano C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law: towards a European tax rulings system?*, Amsterdam 2002.
- Substance rules update in the Netherlands. Taxand.com, Luxembourg 2014, <http://www.taxand.nl/en/news/163>.

Urszula Kinga Zawadzka-Pąk

University of Białystok

u.zawadzka@uwb.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/00000-0002-3774-4295>

Received: 07.02.2019

Accepted: 29.04.2019

Eva Tomášková

Masaryk University in Brno

eva.tomaskova@law.muni.cz

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0579-4976>

Legal and Axiological Aspects of Participatory Budgeting Procedure in Poland and the Czech Republic¹

Abstract: The aim of the paper is to analyse the impact of participatory budgeting (PB) principles and procedures on public values. PB means a year-long decision-making process through which citizens negotiate among themselves and with local government officials, generally in organized meetings, and then vote over the allocation of local spending. We hypothesize that PB legal principles and procedures are not axiologically neutral but they do have a positive or negative influence on public values. We base our analysis on the case of two cities, taking the criterion of their similarity regarding ranking position in terms of the number of inhabitants and the percentage of the city budget allocated for the participatory budget, i.e. Kraków (Poland) and Brno (Czech Republic). For the analysis we use the category of nodal public values comprising: human dignity, sustainability, citizen involvement, openness, confidentiality, compromise, integrity, and robustness. Our research has confirmed that the PB principle and procedures are not axiologically neutral but sometimes they have positive and sometimes negative influence on public values. That will allow, in the next step of research, to determine the legal regulations that would strengthen particular public values via the PB procedure and, by this means, to enhance accountability for the spending of local funds.

Keywords: participatory budgeting, values, legal norms, Kraków, Brno

1 The paper is financed by the Polish National Centre for Science, decision no. UMO-2014/15/D/HS5/02684.

1. Theoretical Framework

The main characteristic of the democratic system consists in electing citizens' representatives to make public decisions, including financial decisions, that are in the public interest and valid at both central and local government level. However, the citizens' activity is primarily limited to participation in elections. Using Tocqueville's² words each individual endures being bound because he sees that it is not a man or a class, but the citizens emerge for a moment from dependency in order to indicate their master and return to it. In consequence, contemporary societies are struggling with "a participation pathology" (i.e. the lack of citizens' conviction that participation can help to solve public problems) and with "a representation pathology" (i.e. the reduced citizens' sense of being represented by those they had elected).³ In such circumstances, public spending in the public interest is limited by the principal-agent problem.⁴ The separation of ownership and control causes serious conflicts of interests, as the politicians (agents) elected (employed) by the citizens (principal) do not always act in the interests of the latter but seek instead to realise their own agendas, thus the principal' moral hazard problem appears,⁵ requiring solid public values bases.

To resolve these deficits of democracy, the political sciences propose the concept of participatory democracy,⁶ deliberative democracy⁷ or direct democracy,⁸ whereas public management science attempts to solve the problem via the similar governance concept.⁹ Local governance that – in contrast to the previously dominant concept of local government – includes the citizens and the residents of local communities in the decision-making process without limitation of their role (as hitherto the concept of local government) at most to the choosing of their representatives in local elections. Participatory budgeting (PB) is a part of the concept of public governance which assumes the citizens' participation in the decision-making process. This concept constitutes an extension of the New Public Management approach which began to dominate in public administration in the eighties of the previous century, when belief

2 A. de Tocqueville, *Democracy in America*, Indianapolis 2010.

3 G. Allegretti, *Paying Attention To The Participants' Perceptions in Order to Trigger a Virtuous Circle*, (in:) *Hope For Democracy – 25 Years of Participatory Budgeting*, São Brás de Alportel 2014.

4 C. Jensen, W.H. Meckling, *Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure*, "Journal of Financial Economics" 1976, vol. 4, no. 3.

5 G.J. Miller, A.B. Whitford, *The Principal's Moral Hazard: Constraints on the Use of Incentives in Hierarchy*, "Journal Of Public Administration Research And Theory" 2006, vol. 17, no. 2.

6 C. Pateman, *Participation, and Democratic Theory*, Cambridge 1970.

7 J. Bohman, *The Coming of Age of Deliberative Democracy*, "Journal of Political Philosophy" 1998, vol. 6, no. 4.

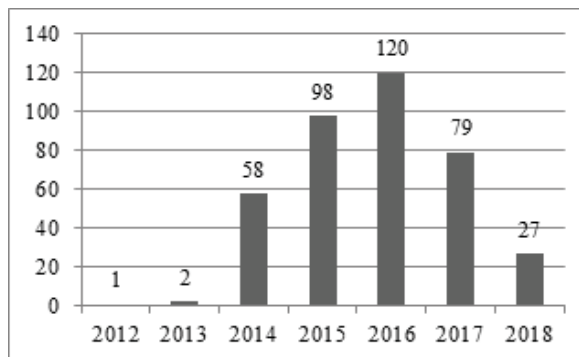
8 M. Saward, *Terms of Democracy*, Cambridge 1998.

9 J. Kooiman, *Participatory Governance*, (in:) J. Grote, B. Gbikpi (eds.), *Governance. A Social-Political Perspective*, Opladen 2002.

in the effectiveness of Weber's model of bureaucratic administration finally collapsed.¹⁰ Participatory budgeting means a year-long decision-making process through which citizens negotiate among themselves and with local government officials, generally in organised meetings, and then vote over the allocation of local spending.¹¹ The decisions taken in such way are then incorporated in local budgets. The introduction of PB to the traditional local budgetary procedure reduces (but does not eliminate - until such time that all local government expenditure is covered by PB) the discretionary decisions of bureaucrats and officials about the allocation of public expenditure.

Although complete comparative data is lacking, Poland is probably the country where PB has developed on the widest scale among all Central and East European countries (CEE).¹² The first PB in Poland was extracted from the municipal budget of Sopot city in 2012 (voting took place one year earlier) and till this time the number of towns and cities applying PB continues to increase, achieving in 2018 a total of 385. More recently, PB has gained popularity in other CEE countries, e.g. in the Czech Republic, where till now 78 towns and cities have implemented it. Here, the first experiments with PB took place during 2012 and 2014 in four towns (Nelahozeves, Příbor, Pržno, and Třanovice), however as the implementation of PB principles was not officially realised until 2014, it is considered that PB in the Czech Republic started from this year. We present detailed data on the number of PB implementations in particular years in the following charts:

Chart 1. Number of PB implementations in Poland



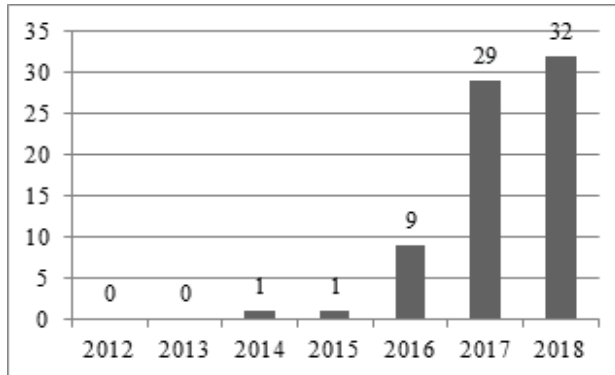
Source: U.K. Zawadzka-Pąk, *Ochrona dobra wspólnego poprzez budżet partycypacyjny (obywatelski). Studium aksjologiczno-prawne*, Białystok 2019.

10 U.K. Zawadzka-Pąk, E. Lotko, Participatory Budgeting under the Pressure of Fiscal Austerity in three Polish Cities, (in:) D. Šramková, M. Janovec, J. Valdhans (eds.), *Stabilita a stabilizace podnikatelského prostředí*, Brno 2018.

11 B. Wampler, When Does Participatory Democracy Deepen the Quality of Democracy, "Comparative Politics" 2008, vol. 41, no. 1.

12 Y. Sintomer, A. Röcke, C. Herzberg, *Participatory Budgeting in Europe. Democracy and Public Governance*, New York 2016, p. 23.

Chart 2. Number of PB implementations in the Czech Republic



Source: V. Černý, *Participatory budgeting in the Czech Republic - lessons learnt*, www.slideslive.com/s/vojtech-cerny-755.

2. Methodology and Data

The aim of the paper is to analyse the impact of PB principles and procedures on public values. We hypothesise as follows: *PB legal principles and procedures are not axiologically neutral but have a positive or negative influence on public values.*

Although some previous researchers have explored the question of a link between PB and particular public values, little attention was paid to public values as an instrument for reducing the moral hazard problem resulting from the separation of ownership and power between citizens and local politicians. Therefore, to fill this research gap we base on the existing catalogue of public values reconstructed by T.B. Jørgensen and B. Bozeman¹³ from approximately 230 studies dealing with this topic. Registered in this way, 72 values were considered in the dimensions of proximity, hierarchy and causality. The proximity of values tells about the closeness of one particular value to another, the hierarchy of values pertains to their relative primacy, the causality happens when one value is a means to an end. In our paper, we take the classification of values in relation to their proximity. In this context, these are: nodal values (values with a large number of related values that appear to occupy a central position in a network of values); neighbour values (values close to each other in meaning but which are nevertheless not identical) and covalues (values which are related to one another in the sense that they frequently appear at the same time or covary). The nodal values will serve us for ordering the structure of the paper,

13 T.B. Jørgensen, T. Bozeman, *The Public Values Universe: An Inventory*, "Administration & Society" 2007, vol. 39, no. 3, p. 369-370.

whereas the neighbour values and will serve to précise the notion of nodal values, and to widen in a systematic way the scope of the analysis. The covalues are omitted in our analysis, as they are too remote from the core notion of the nodal values. In Table 1. we enumerate the nodal values, the neighbour values, and the covalues, whereas in table 2. we explain the notion of particular nodal values.

Table 1. Nodal Values, Neighbour Values, and Covalues

Nodal Value	Neighbour Values	Covalues
Human dignity	Citizens' self-development, citizen involvement, protection of the rights of the individual	Justice, benevolence, voice of the future, equity
Sustainability	Voice of the future	Stability, continuity, the common good, the public interest, moral standards, ethical consciousness, solidarity
Citizen involvement	The will of the people, listening to public, opinion, responsiveness,	Dialogue, balancing interests, self-development
Openness	Responsiveness, listening to public opinion	Accountability, rule of law, dialogue, democracy, the will of the people, collective choice
Secrecy	<i>(No neighbour values registered)</i>	Stability, continuity, the rule of law, protection of the rights of the individual, productivity, effectiveness
Compromise	Balancing interests	Reasonableness, fairness, dialogue, adaptability, robustness
Integrity	Honesty, dignity, fairness, ethical consciousness, moral standards, professionalism, openness, impartiality, loyalty to the regime	<i>(No covalues registered)</i>
Robustness	Stability, adaptability, reliability	Legality, social cohesion, flexibility, responsiveness, rule of law, timeliness, effectiveness

Source: T.B. Jørgensen, T. Bozeman, *The Public Values Universe: An Inventory*, "Administration & Society" 2007, no. 3, p. 371.

Table 2. Essence of Nodal Values

Nodal value	Notion
Human dignity	Acting according to principles to a high degree, being prepared to bear the burdens of other people and protecting other people ¹
Sustainability	Bequeathing of a clean environment and plentiful resources to our descendants, requiring that the economy, the environment, and human society be seen as three interacting, interconnected, and overlapping prime systems ²
Citizen involvement	Citizen participation in administrative decision-making and management processes ³
Openness	Lack of secrecy, access to information, and transparency of the process ⁴
Secrecy	Concealing certain information from certain individuals or groups as some policies and processes, if they were made public, could not be carried out as effectively if at all ⁵
Compromise	Ethical agreement reached as a result of reciprocal concessions ⁶
Integrity	The wildcarded term that can be viewed in eight different ways: as wholeness, as being integrated into the environment, as professional responsibility, as conscious and open action based on moral reflection, as a (number of) value(s) or virtue(s), including incorruptibility, as accordance with laws and codes, as accordance with relevant values and norms, and finally, as exemplary moral behaviour ⁷
Robustness	The suitable combination of the stability and the adaptability, being immune to outside influences, and the ability to flow with the tide when necessary ⁸

Source: authors own compilation bases on the literature cited.

1. G. Grzybek, *Etyka rozwoju a wychowanie*, Rzeszów 2010, p. 46.
2. T.B. Jørgensen, T. Bozeman, *The Public...*, op. cit., p. 362; J. Robinson, J. Tinker, *Reconciling Ecological, Economic and Social Imperatives: A New Conceptual Framework*, (in:) T. Schrecker, *Surviving Globalism: The Social and Economic Challenges*, New York 1997, p. 4.
3. K. Yang, S.K. Pandey, *Further Dissecting the Black Box of Citizen Participation: When Does Citizen Involvement Lead to Good Outcomes?*, "Public Administration Review" 2011, vol. 67, no. 2.
4. D. Rossmann, E.A. Shanahan, *Defining and Achieving Normative Democratic Values in Participatory Budgeting Processes*, "Public Administration Review" 2012, vol. 72, no. 1, p. 57.
5. D.F. Thompson, *Democratic Secrecy*, "Political Science Quarterly" 1999, vol. 114, no. 2, p. 19.
6. M.E. Guy, *Ethical Decisions Making in Everyday Work Situations*. Westport 1990, p. 19.
7. L. Huberts, *The Integrity of Governance. What It Is, What We Know, What Is Done, and Where to Go*, Hampshire 2014, p. 39.
8. T.B. Jørgensen, T. Bozeman, *The Public...*, op. cit., p. 366.

We base our analysis on the case of two cities, taking the criterion of their similarity regarding ranking position in terms of the number of inhabitants and percentage of the city budget allocated for PB purposes. In the table below, we summarise the main characteristics of the two selected cities and their PB.

Table 3. General characteristics of the analysed cities and their participatory budgeting

Country	Poland	The Czech Republic
City	Kraków	Brno
Population	762448	379 527
Ranking position according to population	2.	2.
Year of PB implementation	2015	2017
Percentage of local budget allocated to PB 2018 Edition	0.17%	0.22%
Percentage of inhabitants taking part in the PB 2018 Edition (voting took place in 2017)	4.21 %	3.6 %
Number of selected PB projects	113 citywide projects and 467 overall, all selected by voting	16 district projects, all selected by voting
Examples of citywide PB projects	planting trees; bicycle routes; cottages for stray cats; retrofitting of fire and rescue services; revitalisation of parks and streets; chill out zones (sun loungers); city deliberators	<i>(No citywide PB projects)</i>
Examples of district PB projects	recreation and sports parks; playgrounds; first aid training, including instruction on the use of defibrillators; educational and sports activities; project for integrating people with disabilities and the elderly with society; facilities for the disabled; purchase of air purifiers for kindergartens; smog-absorbing green spaces; nesting boxes for birds;	playgrounds, parks; revitalisation of green areas; public toilets; analysis for improving environment in the city; creating clubrooms, new sports areas; improving bus stations; educational trails; improving pavements and roads; new bicycle routes; new libraries; building for modern-art creation

Source: authors own elaboration.

The paper bases on multiple research methods. Apart from desk-research (the analysis of data on the participatory budgets and PB procedures), qualitative methods were also applied, i.e. by way of semi-structured interviews conducted in Kraków and in Brno with local high-level civil servants responsible for PB, municipal councilors and PB participants.

3. Strengthening and Weakening of Public Values in Participatory Budgeting Procedure in Kraków and Brno

In the two consecutive tables we give examples of strengthening and weakening of public values in participatory budgeting procedure in the two analysed cities. The examples were formulated based on analysis of the PB rules and procedures, the PB project, and the interviews.

Table 4. Strengthening Public Values in Participatory Budgeting Procedure in Kraków and Brno

Country	Poland	The Czech Republic
City	Kraków	Brno
Human dignity	<ul style="list-style-type: none"> - Some PB projects counteract violations of human dignity, e.g. financing assistance for disabled and elderly people. Residents also proposed (even if not chosen) projects to conduct self-defence training, the aim of which is to reduce violence against women and weaker people. - Participation in PB gives the residents a sense of agency. 	<ul style="list-style-type: none"> - Some PB project have the potential to increase human dignity, e.g. in 2017 three projects shaping this value were proposed. The first project dealt with creating webpages with information about the current needs of disabled people. The second dealt with PC literacy for the elderly. The third dealt with parking for disabled people.
Sustainability	<ul style="list-style-type: none"> - Some PB projects (smog absorbers, park revitalizations) support sustainable development. - Municipal PB has become an inspiration to build a civil society in a broader context, through the establishment of BP at the Jagiellonian University, financed from the university's funds. 	<ul style="list-style-type: none"> - There are many PB projects aimed at sustainability, e.g. environmental improvement, park and green areas revitalization, bicycle routes and educational training.
Citizen involvement	<ul style="list-style-type: none"> - Residents phone the municipal office and ask when a PB project will be completed. - The inhabitants demand the PB projects to be marked with a sign informing that it was financed from PB (sometimes even if a project has yet to be completed). 	<ul style="list-style-type: none"> - Residents try to suggest PB projects which can help others and improve the quality of life. - It is possible to contact the project author and to ask questions.
Openness	<ul style="list-style-type: none"> - PB itself fulfils both an informative and educational function. Involved residents learn about the functioning of the city: the cost of public tasks, legal procedures, public procurement, the principle of annuity, and the local spatial and development plan, etc.). - Information on the progress of PB projects implementation is published online in the monthly Krakow Public Information Bulletin. 	<ul style="list-style-type: none"> - City hall has created a PB webpage "damenavas.cz" that explains the principles of PB, informs about proposed projects and the realisation of selected projects with progress photos. The number of voters participating and all current news about PB are also presented. The same information can be found in the social media, i.e. Facebook. - Brněnský Metropolitan (the Brno newspaper) publishes information about PB on a monthly basis.
Secrecy	<ul style="list-style-type: none"> - Voting on PB projects is secret. - Personal data of project authors are protected and not included in the project description. 	<ul style="list-style-type: none"> - Voting on PB projects is secret. To vote the residents need only submit the number of their ID card. Voting is conducted via the Internet on the "damenavas.cz" website. - Personal data of project authors are protected. Only the name of the project author and a photo (if the project author agrees) appears on the "damenavas.cz" website.

Legal and Axiological Aspects of Participatory Budgeting Procedure in Poland...

Compromise	<p>– The PB rules allow for the implementation of both “hard” projects (i.e. investment) and “soft” projects (i.e. services).</p>	<p>– Different PB projects are proposed and residents can choose the ones they feel to be the most appropriate.</p> <p>– PB projects selected for realisation provide benefits for many residents as they concern, e.g. environmental tasks, improving information about public transport arrivals at the main train station, watchtower, new bicycle routes, etc.</p>
Integrity	<p>– PB projects must meet public availability requirement, so that all residents can use the projects, just as all residents can vote for them. Thus, for example, projects implemented in schools (playgrounds, playing fields, etc.) are made available to residents outside school hours.</p>	<p>– PB increases integrity in society because all residents can choose the projects which bring global advantages and integrate all residents (e.g. projects for a better environment).</p>
Robustness	<p>– Having consulted the regional accounting office, who stated that the purchase of a glider and the organisation of a series of training courses on it, does not constitute a task related to satisfying the collective needs of the community, the President of Kraków decided to resign from implementation of the controversial “Krakow Wings” project and implement the PB project instead.</p>	<p>– All proposed projects are analysed in terms of their realisation. Information about the possibility of realisation is placed on the websites and residents have the possibility to be kept informed in this regard. Typically, only projects with no remarks against realisation are selected.</p>

Source: authors own elaboration.

Table 5. Weakening Public Values in Participatory Budgeting Procedure in Kraków and Brno

Country	Poland	The Czech Republic
City	Kraków	Brno
Human dignity	<p>– Applicants of selected PB projects sometimes treat themselves as superior to applicants of unselected projects.</p>	<p>– Although proposed, PB projects aimed at strengthening human dignity (e.g. improving the situation of disabled or elderly people) were not chosen for realisation.</p>
Sustainability	<p>– There are (rare) cases in which residents in one year choose a PB project (e.g. a playground), and the following year, another group of residents submit a project for its removal. Sustainable development of the city is therefore endangered by a lack of sufficient discussion on the real needs of the residents.</p>	<p>– Some PB projects are realised because they are very popular but their utilisation is doubtful, as in the case of ice skating on Brno Reservoir. If ice resurfacing is financed by PB (due to mild weather conditions), the facility is only usable for one month in the year.</p>
Citizen involvement	<p>– The turnout in PB voting falls year by year.</p> <p>– Few residents attend informative meetings on PB procedures and projects.</p> <p>– Often residents resign from participation in PB if a project they have supported fails to be accepted.</p>	<p>– Many residents become frustrated if they have supported a PB project that was not finally selected. Such negative experience tends to weaken their involvement in future years.</p>
Openness	<p>– Information about PB meetings and the voting itself does not reach all residents.</p> <p>– Many municipal councillors do not perceive PB as an opportunity to show themselves as an animator of communication between residents or as a person open to cooperation and the building of dialogue.</p>	<p>– Information about PB does not reached all residents. Older people in particular tend to experience problems in gaining information about PB, especially insofar that most information is only available on the Internet.</p>
Secrecy	<p><i>(No examples of violation of this value have been identified)</i></p>	<p>– Some people do not believe that online voting favours secrecy.</p>

Compromise	<ul style="list-style-type: none"> – Often there is a lack of compromise because discussion on submitted projects is missing. This results in protests against some implemented PB projects. – PB does not necessarily enable the real needs of residents to be identified. Therefore, PB projects are not always the effect of compromise in implementing the needs of local communities. 	<ul style="list-style-type: none"> – In the final days of voting, restlessness increases and the position of projects remains fluid in relation to which of them will ultimately be supported. Sometimes the difference between a supported and unsupported project amounts to only a few votes (e.g. in 2017 it was only 48 votes, whereas every resident has a total of 5 votes).
Integrity	<ul style="list-style-type: none"> – Some district councils (or elements within district councils) consider PB to be a threat to their position because they prefer to retain control over the representation and decision-making processes involving inhabitants. – Some district councils do not express interest in municipal PB, sometimes consciously leaning toward obstructing the process by allocating small funds or organising few meetings with residents. One city district failed in total to participate in PB. – Part of the media is also more interested in reporting PB weaknesses, which attract readers' attention, rather than disseminating more objective news about PB projects. 	<ul style="list-style-type: none"> – The attitudes toward PB depends on the will of local decision making bodies. If a district council wants to believe that PB is a good way to solve some local problems then PB is supported. If a district council does not want PB, the process will not be initiated.
Robustness	<p>Deadlines for the implementation of PB procedure included in the districts statutes are not synchronised in time with the PB implementation schedule of the city as a whole, which means that there is very little time to organise consultations with residents, a very important element of deliberation, but which is virtually non-existent in the city.</p>	<p>The time for PB implementation is not fixed (e.g. 1 year). Till the end of the year only 5 out of 16 projects chosen in 2017 were realised and 3 of these projects came to fruition on less than a 50 % majority.</p>

Source: authors own elaboration.

4. Conclusions

Our research has confirmed that the PB principle and procedures are not axiologically neutral but sometimes they have positive influence on public values and sometimes a negative one. That would allow, in the next step of our research, to determine the legal regulations that would strengthen particular public values via the PB procedure and by this means, to enhance accountability for the spending of local funds. The preliminary analysis of PB legal regulations leads to the conclusion that especially the legal norms of local rank, and eventually having a statutory basis, should be taken into consideration.

BIBLIOGRAPHY

- Allegretti G., Paying Attention To The Participants' Perceptions in Order to Trigger a Virtuous Circle, (in:) Hope For Democracy - 25 Years of Participatory Budgeting, São Brás de Alportel 2014.
- Bohman J., The Coming of Age of Deliberative Democracy, "Journal of Political Philosophy" 1998, vol. 6, no. 4.

- De Tocqueville A., *Democracy in America*, Indianapolis 2010.
- Grzybek G., *Etyka rozwoju a wychowanie*, Rzeszów 2010.
- Guy M.E., *Ethical Decisions Making in Everyday Work Situations*, Westport 1990.
- Huberts L., *The Integrity of Governance: What it is, What we Know, What is Done, and Where to go*, Hampshire 2014.
- Jensen C., Meckling W.H., *Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure*, "Journal of Financial Economics" 1976, vol. 4, no. 3.
- Jørgensen T.B., Bozeman T., *The Public Values Universe: An Inventory*, "Administration & Society" 2007, vol. 39, no. 3.
- Kooiman J., *Participatory Governance*, (in:) J. Grote, B. Gbikpi (eds.), *Governance. A Social-Political Perspective*, Opladen 2002.
- Miller G.J., Whitford, A.B., *The Principal's Moral Hazard: Constraints on the Use of Incentives in Hierarchy*, "Journal Of Public Administration Research And Theory" 2006, vol. 17, no. 2.
- Pateman C., *Participation, and Democratic Theory*, Cambridge 1970.
- Robinson J., Tinker J., *Reconciling Ecological, Economic and Social Imperatives: A New Conceptual Framework*, (in:) T. Schrecker, *Surviving Globalism: The Social and Economic Challenges*, New York 1997.
- Rossmann D., Shanahan E.A., *Defining and Achieving Normative Democratic Values in Participatory Budgeting Processes*, "Public Administration Review" 2012, vol. 72, no. 1.
- Saward M., *Terms of Democracy*, Cambridge 1998.
- Sintomer Y., Röcke A., Herzberg C., *Participatory Budgeting in Europe. Democracy and Public Governance*, New York 2016.
- Thompson D.F., *Democratic Secrecy*, "Political Science Quarterly" 1999, vol. 114, no. 2.
- Wampler B., *When Does Participatory Democracy Deepen the Quality of Democracy*, "Comparative Politics" 2008, vol. 41, no. 1.
- Yang K., Pandey S.K., *Further Dissecting the Black Box of Citizen Participation: When Does Citizen Involvement Lead to Good Outcomes?*, "Public Administration Review" 2011, vol. 67, no. 2.
- Zawadzka-Pąk U.K., Lotko E., *Participatory Budgeting under the Pressure of Fiscal Austerity in three Polish Cities*, (in:) D. Šramková, M. Janovec, J. Valdhans (eds.), *Stabilita a stabilizace podnikatelského prostředí*, Brno 2018.
- Zawadzka-Pąk U.K., *Ochrona dobra wspólnego poprzez budżet partycypacyjny (obywatelski). Studium aksjologiczno-prawne*, Białystok 2019.

Ewa Lotko

University of Białystok

e.lotko@uwb.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6847-8308>

Received: 07.02.2019

Accepted: 29.04.2019

Participatory Budgeting in Russia – Procedural Aspects

Abstract: Participatory budgeting is nowadays the most widespread instrument of participatory democracy in the world. It appears in states with an established democratic system, in countries where democracy is being broken as well as in non-democratic states. Among the countries of Central and Eastern Europe it has probably developed to the biggest scale in Poland. In second place is Russia. According to the idea, participatory budgeting procedure should be based on democratic principles which include: social justice, citizen control, education, transparency and responsibility. Comparative research has indicated that participatory budgeting may be an instrument enhancing democracy, but may also be a tool used in a wider political game. This article is an attempt to answer the question of whether the participatory budgeting procedure used in selected administrative units in Russia encourages residents to engage in local problems and strengthens democracy or on the contrary it does not bring any positive effects, giving only a false sense of democracy.

Keywords: participatory budgeting, participatory budgeting procedure, Russia, co-financing

1. Introduction

Participatory budgeting (PB) is nowadays the most widespread instrument of participatory democracy in the world. It appears in states with an established democratic system, in countries where democracy is being broken as well as in non-democratic states¹. Among the countries of Central and Eastern Europe it has

¹ N. Dias, Twenty-five years of Participatory Budgets in the World: A New Social and Political Movement?, (in:) Hope for Democracy Democracy – 25 Years of Participatory Budgeting, Nelson Dias (org) 2014, p. 21-27.

probably developed to the biggest scale in Poland². Russia is in the second place³. Various practices arising from the administrative diversification of Russia that engage citizens in the budgetary process (e.g. Local Initiatives Supporting Programme, People's Budget and People's Initiative), cover over 50 of the 85 federal administrative units comprising the Russian Federation. The total budget appropriated to different forms of citizens' participation increased from USD 43 million in 2015 to USD 125 million in 2016. During this period the number of implemented projects increased fourfold⁴. Every year the participation of engaged citizens has also been rising⁵.

The launch of PB procedure in Russia, according to published information⁶, was in response to the need for citizens and representatives of authorities to work jointly in solving local problems. Creating PB basics was possible owing to the combination of political will, the need to democratise and the readiness of citizens for changes in their environment. PB procedure should be based on the idea of democracy which includes: social justice, citizen control, education, transparency and responsibility⁷. The practice of different countries with regard to PB procedure shows that it may be a tool of democracy leading to the success of the above principles⁸ but may also be a tool used in a wider political game⁹.

Therefore, the aim of the article is to analyse the experience connected with implementing PB procedure in the region of Stavropol and in the city of St. Petersburg. This choice was based on quite original solutions used in the Russian

-
- 2 Y. Sintomer, A. Röcke, C. Herzberg, *Participatory Budgeting in Europe. Democracy and Public Governance*, New York 2016, p. 23; U.K. Zawadzka-Pąk, *Ustawowa regulacja budżetu obywatelskiego (partycypacyjnego) w świetle ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r., "Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych"* 2018, no. 3, p. 30.
 - 3 L. Smorgunov, *Requisites for Open Budgeting: A Comparison of the 'Budget for Citizens' in Russian Regions Using QCA*, (in:) D.A. Alexandrov and others (eds.), *Digital Transformation and Global Society Second International Conference, DTGS 2017, St. Petersburg, Russia, 21-23 June 2017, Revised Selected Papers*, p. 248 and next.
 - 4 Y. Cabannes, *Highlights on Some Asian and Russian Participatory Budgeting Pioneers*, April 2018.
 - 5 For example: in St. Petersburg during the launch of "Your Budget" programme in 2018, 3,273 residents proposed 5,265 ideas, to compare with 2017 when 1,170 residents suggested 1,356 ideas and in 2016 580 residents participated in the project giving 766 project ideas.
 - 6 V.V. Vagin, E.A. Timokhina, *25 Questions on Initiative Budgeting*, Kudrin Foundation for the Support of Civil Initiatives, Moskwa 2017, p. 5.
 - 7 Y. Sintomer, C. Herzberg, A. Röcke, *Participatory budgeting in Europe: potentials and challenges*, "International Journal of Urban and Regional Research" 2008, no. 32(1), p. 164-178.
 - 8 R. Abers, *Learning democratic practice: distributing government resources through popular participation in Porto Alegre, Brazil*, "The Challenge of Urban Government: Policies and Practices" 2001, no. 130; G. Allegratti, C. Herzberg, *Participatory budgets in Europe: Between efficiency and growing local democracy*, "The Transnational Institute, Briefing Series" 2004, no. 5.
 - 9 S. Davidson, S. Elstub, *Deliberative and Participatory Democracy in the UK*, "The British Journal of Politics & International Relations" 2014, no. 16(3), p. 367-385; D. Kraszewski, K. Mojkowski, *Budżet obywatelski w Polsce*, Warszawa 2014, p. 5.

practice, namely: the citizens willing to participate in the works of commission implementing PB in St. Petersburg are selected by drawing lots and the projects in the Stavropol Region have to be co-financed by the citizens themselves¹⁰.

The research problem comes down to determining whether the participatory budgeting procedure used in selected administrative units in Russia encourages residents to engage in local problems and enhances democracy, or whether it does not bring any positive effects and merely provides a false sense of democracy.

To prepare this article desk research was used¹¹ mainly consisting in the overview of Russian and English professional literature as well as Russian Internet sites devoted to participatory budgeting in Russia.

2. Terminological Discrepancies of Participatory Budgeting

Although there is no single, commonly accepted definition of participatory budgeting, there is a general consensus of opinion regarding the minimal features by which this term should be characterised, i.e. discussion on assigning budgetary funds; the coverage of the city or other decentralised unit having elected resolution-passing bodies, determined financial resources and own administration; yearly repetitive character; particular forms of public deliberation such as meetings/forums (participation of “ordinary” citizens in classic forms of participatory democracy does not mean that PB is used); at least minimal responsibility for the effects of the PB process¹². Therefore, it may be assumed after B. Wampler, that PB is a procedure closing within one year and as a result of which citizens during special meetings negotiate among themselves and with the participation of representatives of public authorities the manner of local expenditure allocation¹³, without assuming co-financing the projects, since the means for this aim should come wholly from the local budget.

From the research conducted for the purposes of this article arises that in the Russian practice PB procedure is named differently. “Participatory budgeting” is the most often used term to describe the analysed procedure, but also such terms as: “additional budgeting”, “proactive budgeting”, “off-budget budgeting” and “partial

10 Additionally, the selection of the Stavropol Region was supported by the fact that in 2007 started there the first stage of works to implement PB in Russia, called Local Initiatives Supporting Programme.

11 E. Babbie, *Badania społeczne w praktyce*, Warszawa 2004, p. 340-368.

12 Y. Sintomer, C. Herzberg, A. Röcke, *Transitional Models of Citizen Participation: the Case of Participatory Budgeting*, (in:) *Hope for Democracy – 25 Years of Participatory Budgeting*, Nelson Dias (org) 2014, p. 29.

13 B. Wampler, *When Does Participatory Democracy Deepen the Quality of Democracy*, “*Comparative Politics*” 2008, no. 41(1).

budgeting” appear¹⁴. This diversity in terminology is not accidental. It arises from a completely different approach to the sole idea of PB than the one commonly adopted, and this in turn impacts on definition, nomenclature as well as procedure. Thus, according to the views expressed in Russian professional literature¹⁵, PB is a process of elaborating, approving and/or dividing local budget funds, whose aim is to broaden the scope of a given community’s participation in the budgetary process. This participation is evident by taking part in specially created commissions with the task to decide on the allocation of the resources allotted to them, but only on such public activities which include views of the citizens. The funds allotted come from “off-budget financing”, which consists in the obligatory or voluntary (depending on the region) subsidising of projects by the residents themselves. To sum up, from the Russian practice, the above definition of PB is the consequence of a process composed of the following elements¹⁶.

- Discussion on a part of budget specially allocated to this aim or external funds obtained (in most cases – up to 5% of the local budget).
- Obligatory participation of municipal administration representatives in the process.
- Repeated discussion (procedure may not be limited to one meeting because opinions of all parties participating in the process should be taken into consideration).
- Obligatory training and information meetings on budget, budgetary procedure, activity of local government.
- Report summarising the amount of allocated expenditure.

3. Project Selection Procedure and Method of Financing

It needs to be emphasised that the scope of discussed PB procedure is limited to the analysis of solutions adopted in two different administrative units of the Russian Federation: the city of St. Petersburg and the Stavropol Region.

In St. Petersburg, the second largest metropolis in Russia, the PB process started in 2016. Currently, it takes place in 6 out of 18 city regions and what distinguishes it is the selection procedure of projects obtaining funds.

14 M.V. Tsurkana, S.I. Sotskovab, O.S. Aksininab, M.A. Lyubarskayac, O.N. Tkacheva, Influence of the Participatory Budgeting on the Infrastructural Development of the Territories in the Russian Federation, “International Journal of Environmental & Science Education” 2016, vol. 11, no. 15, p. 4-6.

15 E. Aleksandrov, E. Kuznetsova, Participatory Budgeting in Russia: Two Experiments in Municipalities, 2015, <http://www.brage.bibsys.no> (access: 10.11.2018); V.V. Vagin, Инициативное бюджетирование: российская практика, <http://www.budget4me.ru> (access: 10.11.2018).

16 Партиципаторное бюджетирование в российских муниципалитетах (2013-2018 гг.), <https://eu.spb.ru> (access: 10.11.2018).

Every resident of St. Petersburg over the age of 18, with the exception of municipal administration employees and deputies of different levels, may submit an application within the PB procedure. To do so, they have to complete an electronic application form available on a specially provided website. The applicant describes the project and estimates the cost of its implementation. An application submitted in this way is at the same time the applicant's declaration of attendance in all stages connected with PB procedure.

Next, in every region of St. Petersburg in which residents have submitted projects in electronic form, budgetary commissions are established consisting of 20 people. Their members are drawn by lot. Therefore, the first stage is to declare the will to participate in the PB process. This may be achieved in two ways: by sending a request to participate in the works of the commission or by submitting an application with one's own project. At this stage, as stated by Oleg Pachenkov, "Your budget" project consultant, Head of the Centre for Applied Research, European University at St. Petersburg, the elaboration degree of a specific project is secondary, so only its estimated cost needs to be given. It is assumed that not all submitted projects will be implemented and the true cost of those that are will probably change during realisation due to the need for additional expenditure which may not have been reasonably foreseen at this stage. Therefore, more important is the declaration of a participant to continue works on the project, willingness to change to the nearest environment and readiness to devote their own time¹⁷.

In the second stage, on a date specified, the people who will become members of budgetary commissions are selected by lot. The precondition for taking part in the lot drawing process is personal participation in the meeting, confirming real engagement and the willingness to give time to the initiative. Personal presence also creates a sense of just and equal selection for everyone, with an indisputable and transparent procedure. Created (drawn) in this way the budgetary commission works on a selection of priority projects in particular regions of the city¹⁸. Moreover, 20 to 30 additional people are selected by lot to serve on the so-called "reserve commission" whose members have an advisory role, albeit without the possibility to vote.

Due to the fact that St. Petersburg's PB, locally called "Your budget", is still a new initiative (so far 3 editions have taken place) it is supported by a scientific team from the European University in St. Petersburg, which concentrates on organising training classes and lectures on public finance, budgetary procedure and legal regulations. Training classes are addressed to people who want to participate in PB. Additionally, every member of the budgetary commission as well as every member of the reserve

17 E. Antonov, Любой петербуржец может построить велодорожки или открыть пункт обогрева за счет городского бюджета. Как это работает и что сделать, чтобы реализовать проект, <http://www.paperpaper.ru/tvoi-budzhet> (access: 20.11.2018).

18 V.V. Vagin, E.A. Timokhina, 25 Questions ..., *op. cit.*, p. 17.

commission is obliged to take part in weekly meetings and lectures devoted to public finance, spatial management, urban planning and the character of administrative work. Applicants who have not been selected may also participate voluntarily in the meetings. If a member of a budgetary commission fails to fulfil the obligation to participate in lectures, such a person forfeits their membership and their place is taken by a person from the reserve commission. Moreover, the duties of budgetary commission members include weekly meetings during which proposed projects are discussed and developed in terms of finance and merits. During these meetings initially suggested projects are often extensively modified or even joined with other projects. Residents of the city who have not been selected as members of the budgetary commission or reserve commission may also attend these meetings but only in an advisory capacity and without right to vote.

The third stage is to pass the projects selected by the budgetary commission to clerks from the regional administration who will finally choose the few projects to implement. At this stage they have the right to alter the projects. Although, theoretically this takes place in consultation with the author of the project, any changes introduced still have to be accepted by budgetary commission. Only then will the project obtain financing from the city budget and be implemented. However, in practice it is the clerks from the regional administration who finally decide about particular projects¹⁹. It needs to be acknowledged that this is not a typical PB solution and its application often causes dissatisfaction among project applicants. As they say, cooperation with clerks is quite difficult and is rarely based on dialogue, the more so given that they do not always understand applicants' intentions. As a consequence, sometimes innovative projects take on a very different form or are not financed. Nevertheless, despite significant difficulties on the side of administration, St. Petersburg's PB procedure does not discourage residents from participating in it. In 2018, a total of 3,288 people from 18 regions of the city registered to take part in the project, a fourfold increase on the previous year. From all who applied, 240 people representing each of the six chosen regions were drawn by lot to serve on budgetary or reserve commissions, collectively implementing 20 projects in total. Each region had 15 million roubles at its disposal. Regions were selected according to the number of projects they were able to submit²⁰.

Besides involving rarely seen solutions regarding participation in PB procedure, Russian PB is distinguished by the manner in which selected projects are financed, consisting in a co-financing method. Russian practice is that financial resources granted by the Ministry of Finance on the regional level constitute only part of the total cost of a project, the remaining part is made up of obligatory financial contributions

19 E. Antonov, Любой..., *op. cit.*

20 Практики прямого участия граждан в государственном и муниципальном управлении, <https://tvoybudget.spb.ru/news/187> (access: 14.11.2018).

from the local budget, from residents of a given territory and/or financial means from the private sector (so-called local entrepreneurs). Although there are no top-down set levels of subsidies, the greater the contribution is the higher the chances are that the project will be selected. With the development of this initiative, the subsidy indicator is on average ca. 10% of the project cost. The maximal value of the total subsidy (i.e. local government financial contribution, funds from residents and funds from the private sector) amounts to 31 – 46% depending on the region. The remainder comes from the regional budget. Since the start of this programme, i.e. since 2007, 500 billion roubles have been invested in the Russian budget system by citizens and the private sector, which has led to the implementation of over 3,000 projects under the PB procedure²¹.

The above manner of financing projects within PB has been realised in the Stavropol Region for over 10 years. Up to 2017, 300 projects were implemented and in the period 2013-2017 the value of subsidies amounted to 35.4 million roubles. In 2018 the amount was 27.6 million roubles. The increase of the obtained subsidies for local initiatives is also confirmed by participation of the private sector, whose engagement has increased from 4% to 9% of the total worth of the projects. This co-financing is the more significant, since in Russian regions the amount appropriated to PB rarely exceeds 1% of the budgetary expenses of a particular region²².

4. Conclusions

The above analysis has led to the following conclusions:

Firstly, participatory budgeting, being the most common instrument of participatory democracy in the world, regardless of how it is named, is designed to engage citizens in the budgetary process and increase their participation in deciding on the allocation of funds.

Secondly, there is a noticeable increase of societal participation in local life. This is mainly evidenced by the willingness of people to devote their own time to take part in the PB procedure which, as the above analysis has shown, is connected with many duties. It also needs to be added that participants of budgetary commissions do not have any guarantee that the project on which they have sacrificed a few months of their time will be approved and implemented.

Thirdly, the rarely seen practice of obligatory project co-financing by the residents themselves also positively impacts the mobilisation of society in local issues. Moreover, the amount obtained from the residents as well as from local

21 V.V. Vagin, N.V. Gavrilova, N.A. Sharovalova, Инициативное бюджетирование: международный контекст российской версии, www.budget4me.ru (access: 15.11.2018).

22 Инициативное бюджетирование обсудили на всероссийском семинаре на Ставрополье, <http://www.pmisk.ru/media> (access: 15.11.2018).

entrepreneurs to implement projects is increasing from year to year. Although as previously mentioned there are no minimal levels attached to co-financing, the availability of such funding is a necessary condition when submitting a project application. Therefore, the greater the contribution is in this regard the higher the chances are that a given project will be selected. The need for co-financing also gives rise to concerns, since it may turn out that a project which is popular and serves a valuable social need will be rejected in favour of a project of lesser significance co-financed by say a local entrepreneur. Additionally, connecting the local sector with the private sector is always controversial insofar that it may lead to bad practice, e.g. corruption.

Fourthly, it would be reasonable to expect that the solutions adopted in Russia regarding the co-financing of projects would have served to discourage society from participating in PB. However, from the analysis quite the reverse appears to have occurred. The adopted manner of financing projects apparently engages the residents to take care of their own neighbourhood, and to monitor and control progress under PB. But, on the basis of this, is it possible to say that PB is a tool implementing the principles of democracy and does the PB procedure applied in selected Russian administrative units favour democracy? It is not quite so, since the engagement and effort required of residents to participate in the procedure will unless a proper amount of funds is collected. Besides, the possibility to decide is subjected to fulfilling several duties and this is not quite the idea of PB. However, taken into consideration political context of the country where any forms of democracy have been possible for a few years, PB popularity is not surprising. And the activity of citizens in engaging in local issues as well as the division of funds, although not entirely public, is justified.

BIBLIOGRAPHY

- Abers R., Learning Democratic Practice: Distributing Government Resources Through Popular Participation in Porto Alegre, Brazil, "The Challenge of Urban Government: Policies and Practices" 2001, no. 130.
- Aleksandrov E., Kuznetsova E., Participatory Budgeting in Russia: Two Experiments in Municipalities, 2015, <http://www.brage.bibsys.no>.
- Allegretti G., Herzberg C., Participatory Budgets in Europe: Between Efficiency and Growing Local Democracy, "The Transnational Institute, Briefing Series" 2004, no. 5.
- Antonov E., Любой петербуржец может построить велодорожки или открыть пункт обогрева за счет городского бюджета. Как это работает и что сделать, чтобы реализовать проект, <http://www.paperpaper.ru/tvoi-budzhet>.
- Babbie E., *Badania społeczne w praktyce*, Warszawa 2004.
- Cabannes Y., Highlights on Some Asian and Russian Participatory Budgeting Pioneers, April 2018.
- Davidson S., Elstub S., Deliberative and Participatory Democracy in the UK, „The British Journal of Politics & International Relations” 2014, no. 16(3).

Dias N., Twenty-five years of Participatory Budgets in the World: A New Social and Political Movement?, (in:) Hope for Democracy – 25 Years of Participatory Budgeting, Nelson Dias (org) 2014.

Инициативное бюджетирование обсудили на всероссийском семинаре на Ставрополье, <http://www.pmisk.ru/media>.

Kraszewski D., Mojkowski K., Budżet obywatelski w Polsce, Warszawa 2014.

Партиципаторное бюджетирование в российских муниципалитетах (2013-2018 гг.), <https://eu.spb.ru>.

Практики прямого участия граждан в государственном и муниципальном управлении, <https://tvoybudget.spb.ru/news/187>.

Sintomer Y., Herzberg C., Röcke A., Participatory Budgeting in Europe: Potentials and Challenges, “International Journal of Urban and Regional Research” 2008, no. 32(1).

Sintomer Y., Herzberg C., Röcke A., Transitional Models of Citizen Participation: the Case of Participatory Budgeting, (in:) Hope for Democracy – 25 Years of Participatory Budgeting, Nelson Dias (org) 2014.

Sintomer Y., Röcke A., Herzberg C., Participatory Budgeting in Europe. Democracy and Public Governance, New York 2016.

Smorgunov L., Requisites for Open Budgeting: A Comparison of the ‘Budget for Citizens’ in Russian Regions Using QCA, (in:) D.A. Alexandrov and others (eds.), Digital Transformation and Global Society Second International Conference, DTGS 2017, St. Petersburg, Russia, 21–23 June 2017, Revised Selected Papers.

Tsurkana M.V., Sotskovab S.I., Aksininab O.S., Lyubarskayac M.A., Tkacheva O.N., Influence of the Participatory Budgeting on the Infrastructural Development of the Territories in the Russian Federation, “International Journal of Environmental & Science Education” 2016, vol. 11, no. 15.

Vagin V.V., Инициативное бюджетирование: российская практика, <http://www.budget4me.ru>.

Vagin V.V., Gavrilova N.V., Sharovalova N.A., Инициативное бюджетирование: международный контекст российской версии, www.budget4me.ru.

Vagin V.V., Timokhina E.A., 25 Questions on Initiative Budgeting, Kudrin Foundation for the Support of Civil Initiatives, Moskwa 2017.

Wampler B., When Does Participatory Democracy Deepen the Quality of Democracy, “Comparative Politics” 2008, no. 41(1).

Zawadzka-Pąk U.K., Ustawowa regulacja budżetu obywatelskiego (partycypacyjnego) w świetle ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r., “Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, no. 3.

Elena Chernikova

Russian Academy of National Economy
and Public Administration under the President of the Russian Federation
ev.chernikova@migsu.ru
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2978-5126>

Received: 15.02.2019

Accepted: 29.04.2019

Tatiana Nikolaeva

Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of
the Russian Federation
ta.nikolaeva@ranepa.migsu.ru
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3679-2914>

Constitutional and Legal Regulation of Financial Relations and Procedures in Russia

Abstract: This article is devoted to the constitutional regulation of financial relations in Russia. The purpose of the study is to analyse the current state of the constitutional regulation of national economic relations and financial procedures existing in the state, as well as to evaluate twenty-five years of experience in implementing Russian constitutional provisions in practice.

The authors have described the basic constitutional provisions on finance, classified the sources of Russian financial law, reviewed the constitutional and legal status of the authorities involved in financial relations, and analysed the constitutional obligation to pay taxes and fees. They have also specified its main characteristics and examined two norms enshrined in the relevant constitutional article: paying taxes and fees provided only by law, and prohibiting retroactive legislation that worsens the taxpayer's position, taking into account the practice and legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation.

When writing the article, the following scientific methods were used: analysis and synthesis, deduction, method of concrete sociological research, systemic, structural-functional, hermeneutic, synergetic, comparative legal and other methods.

Keywords: Constitution of the Russian Federation, law, financial relations, Central Bank, Russian Audit Chamber, tax liability

1. Introduction

The Constitution of the Russian Federation (the Constitution)¹, adopted by a nationwide vote on 12 December 1993, played a huge role in regulating national financial law and at the same time determined the direction of the state's financial policy. After 25 years of application of constitutional principles, it is difficult to overestimate their role in this area. This article is devoted to the constitutional regulation of financial relations in Russia. The purpose of the study is to analyse the current state of constitutional regulation of national economic relations and financial procedures existing in the state, as well as to evaluate twenty-five years of experience in implementing Russian constitutional provisions in practice.

When writing the article, the following scientific methods were used: analysis and synthesis, deduction, method of concrete sociological research, systemic, structural-functional, hermeneutic, synergetic, comparative legal and other methods.

The article analyses the scientific and practical publications of authors specializing in this subject. In addition, the theoretical works of Russian scientists who have studied the classical issues of regulating the rights and duties of citizens were also used. The following authors should be named, including the judges of the Constitutional Court of Russia: N. Bondar, N. Varlamova, Je. Vaskova, G. Gadzhiev, M. Gevorkyan, N. Grachev, A. Demina, S. Jaarbekova, Je. Kozlova, V. Kruss, O. Kutafin, Je. Lukasheva, G. Maltsev, S. Nekrasov, V. Nersesyants, S. Pepeliaev, M. Piters, I. Plotnikova, V. Postyshev, B. Strashun, N. Sokolova, T. Syrunina, R. Khizrich, T. Khramova.

2. Constitutional Regulation of Financial Relations

2.1. Basic Constitutional Financial Regulations

The Constitution places special emphasis on public finances. There is no specific constitutional chapter in Russia regulating economic and financial relations. However, there are numerous constitutional provisions devoted to this area. The articles governing public finances, in general, can be divided into the following groups:

- principles that predetermine the specifics of financial legislation (Articles 8, 15, 34, 35, 39, 41, 53, 55, 57, 71, 72, 74, 75, 83, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 110, 114, 124, 130, 132, 133);
- provisions on public taxes and fees (Articles 57, 71, 72, 132);
- provisions on the state budget (Articles 71, 72, 132);

1 The Constitution of the Russian Federation of 1993, Collected Acts of the Russian Federation, 4 August 2014, No. 31, art. 4398.

- provisions that govern the legal status of the National Central Bank and monetary policy (Articles 71, 75, 83, 103);
- provisions on local finance (Articles 130, 132).

The Constitution also contains provisions regulating other economic relations and closely related to them: the procedure for adopting laws, including the budget law, the activities of the judiciary, the activities of the Russian Audit Chamber, the Central Bank, etc.

Many constitutional norms that are not directly related to public finances, stipulating certain procedures, as well as regulating economic, social and cultural rights and freedoms of citizens² (including ways of protecting these rights), predetermine the future volume and structure of public finances. For example, the financing of courts from the federal budget (Art. 124), the right to protection against unemployment (Art. 37), the right to free education in public schools (Art. 43), the right to equal access to health care financed by public funds (Art. 41 – free of charge healthcare provided by the state or municipal budget, insurance contributions, other income), the right to benefits and pensions (Art. 39), the duty of every person to preserve nature and the environment, take care of natural resources, etc. (Art. 58). In the basic law, the list of economic, social and cultural rights and freedoms of citizens is widely defined, which should be reflected in the amount of public expenses on their provision and guarantee, which is one of the main duties of the state (Art. 2).

It must be admitted that the majority of financial relations in Russia are regulated, firstly, by constitutional norms, despite the absence of a specific chapter.

2.2. Sources of Russian Financial Law

In the Russian Federation, innovation was the direct effect of the Constitution (Art. 8, p.2).

According to Article 71 (paragraphs “ж” and “з”) of the Constitution, the federal authorities are in charge of financial, currency, credit, and customs regulations, the issue of money, the fundamentals of price policy; federal economic services, including federal banks; federal budget; federal taxes and fees. The joint jurisdiction of the Federation and the subjects of the Russian Federation is the establishment of general principles of taxation and fees in Russia.

Among the sources of Russian financial law, we can specify the following:

- the Constitution of the Russian Federation;
- ratified international treaties (Art. 15). These acts take precedence over laws. For example, one of such international treaties relating to public finance is the European Charter of Local Self-Government;

2 For more detail see: I. Alebastrova, Constitutional duties of a person and a citizen: the value and development trends, “Constitutional and municipal law”, 2016, issue 12, p. 25.

- laws that play a major role in the legal regulation of public financial relations. The main laws in this area are the law on the Central Bank, the law on the Audit Chamber of the Russian Federation, the law on banks and banking, on the budget, on the Budget Code, on the Tax Code, etc.;
- subordinate acts: decrees and executive orders of the President of the Russian Federation, RF Government regulations, regulatory legal acts of federal executive bodies (acts of Ministries), acts of the Central Bank;
- regulatory legal acts of the subjects of Russia;
- local regulatory legal acts.

It should be noted that the Russian Constitution of 1993 established a clear hierarchical system of sources of Russian financial law. At the same time, it is necessary to streamline the content of laws in this area at both the federal and regional levels.

2.3. Authorities Involved in Constitutional and Financial Relations

Several constitutional norms are devoted to the activities of the Central Bank (Articles 71, 75, 83, 103). The legal status of this body is regulated by the Federal Law of July 10, 2002 No. 86-FL “On the Central Bank of the Russian Federation (Bank of Russia)”³. Monetary issue in Russia is carried out exclusively by the Central Bank of the Russian Federation. The monetary unit in Russia is the ruble. The introduction and issuance of other money is not allowed. Protecting and ensuring the stability of the ruble is the main function of the Central Bank, it performs this function independently of other state bodies. The President of the Russian Federation submits to the State Duma a nominee for appointment to the post of Chairman of the Bank of Russia and raises the question of dismissing him from this post.

The Audit Chamber is the regulatory body which exercises financial control. It too is independent, as the Central Bank, since it does not belong to any of the branches of government. Separate provisions on it are enshrined in the Constitution, Articles 101-103, and a special law on its activities is adopted. The Chairman of the Accounts Chamber and half of its auditors (6 people) are appointed and dismissed by the State Duma (one of the two chambers of the Russian parliament), and the Deputy Chairman and the second half of its auditors (6 more people) are appointed and dismissed by the Federation Council (the other chamber of the Russian parliament).

It should be noted that constitutional control bodies play an important role in the official interpretation of the provisions of the basic laws of different states.

The Constitutional Court of the Russian Federation for its activities has developed numerous legal positions in the field of constitutional financial relations, commenting on the norms of the Constitution and sectoral legislation, which

3 Federal Law of 10 July 2002 N 86-FZ (as amended on 03.07.2016) “On the Central Bank of the Russian Federation (Bank of Russia)”, Collected Acts of the Russian Federation, 15 July 2002 No. 28, art. 2790.

are sources of Russian financial law (Art. 125). Most appeals to this body concern economic and financial relations.

The activity of the Constitutional Court provides the Constitution with a leading role in regulating relations in the field of public finances and the further development of financial law.

3. Constitutional Duty to Pay Taxes and Fees

3.1. Basic Provisions on Tax Liability

In modern democratic states, when fixing certain provisions in the text of the main law, the priority is given to individual freedoms. According to Article 2 of the Constitution, a person, his/her rights and freedoms are the highest value in our state. At the same time, the obligations of the Constitution were not systematically regulated, being for the most part “dispersed” in the text of its second chapter, titled “Rights and freedoms of man and citizen”. It can be concluded about the predominance of private interests over public. But this provision cannot be considered absolutely correct, since any obligation, including the payment of taxes and fees⁴ – is, above all, a measure of the proper behaviour of people to respect the rights and freedoms of others. Accordingly, we are already talking about public interests, which should be an integral part of public interests. It seems correct to talk about the totality of the rights and obligations of citizens, as a system of their mutual respect and a balance of interests of all members of society, as well as private and public.

The Constitution provides for the obligation of every citizen, foreigner, non-citizens to pay legally established taxes and fees. The duty to pay taxes provides budget revenues and thus guarantees free services to the population from the state.

In world practice, duties are classified as well as rights – on civil (personal), political, economic, social, cultural (according to the UN International Covenants of 1966 on civil and political rights, as well as economic, social and cultural) and others. The obligation to pay taxes is economic, but the implementation of other categories of human rights, above all social, depends on its implementation.

Socialist constitutions usually did not specify among the main duties of citizens the obligation to pay taxes, although Article 56 of the current Chinese Constitution provides for this. In Soviet researches, it has often been emphasized that, unlike the “capitalist” states, in the socialist countries taxes are mainly taken not from citizens, but from enterprises and that there are no indirect taxes. For example, Article 33 of the North Korean Constitution provides: “The state completely eliminates the tax

4 For more details see, for example: I. Alebastrova, *Constitutional... op. cit.*, p. 22-25; S. Nekrasov, *Constitutional duties of a man and a citizen, Constitutional law of the Russian Federation: lecture notes, Moscow 2009.*

system, which is the legacy of the old society.” A totalitarian state can do without direct taxes, withdrawing surplus value directly from the income of enterprises.

Article 57 of the Constitution contains two rules – the rules providing, firstly, the obligation of everyone to pay legally established taxes and fees; secondly, laws that establish new taxes or worsen the provisions of taxpayers are not retroactive⁵.

3.2 Payment of Taxes and Fees Prescribed by Law

The first important feature of this economic obligation is the payment of taxes and fees provided for by law, respectively, other legal acts cannot fix them. A similar rule is in most constitutions of other states. As an example, one can cite the legal position of the Constitutional Court of the Russian Federation set forth in its ruling of 4 April 1996 on the case of checking the constitutionality of a number of normative acts of the city of Moscow and other subjects of the Russian Federation governing the registration of citizens arriving for permanent residence in these regions⁶.

Taxes levied not on the basis of the law, respectively, cannot be considered “legally established”. The court clarified that this provision is important both in assessing the constitutionality of a law, including the law of a constituent entity of the Russian Federation establishing a specific tax, and in assessing the constitutionality of the authority of a state authority to establish a tax. In the case under review, the Head of the Moscow Region, contrary to this requirement, established a fee for settlement in the region by his orders. The Russian Constitution excludes the possibility of establishing taxes and fees by executive bodies. Having established a fee for settlement in the Moscow region, the Head of the region went beyond his authority and, in violation of Article 57 of the Constitution, intervened in the sphere of activity of the legislator.

In addition, the tax obligation is always a kind of restriction of the right of citizens’ private property (Art. 35). This right does not belong to the category of absolute rights that cannot be limited (Part 3, Art. 56). Human rights and freedoms may be restricted exclusively by federal law and only to the extent that is necessary in public interests: in order to protect the foundations of the constitutional order, morality, health, rights and legitimate interests of others, ensure the defense of the country and the security of the state (Part 3, Art. 55).

According to this position of the Constitutional Court of Russia, when regulating taxation, the subjects of the Russian Federation should be fully guided by the requirements of Article 18 of the Constitution that the rights and freedoms of a person and citizen determine the meaning, content and application of laws.

5 For more details see: E.L. Alekhina, Constitutional duty to pay legally established taxes: history and contemporaneity, “Human Rights Lawyer” 2015, issue 1, p. 45-52; S.A. Zotov, Constitutional obligation to pay taxes – the determinant of the legal status of the taxpayer, “Leningrad legal journal” 2012, issue 1.

6 Collected Acts of the Russian Federation, 1996, No. 16, art. 1909.

Constitutional principles such as the principle of equality (Part 1, Art. 19) and the principle proportionate to constitutionally significant goals of restricting rights and freedoms (Part 3, Art. 55) should be taken into account in the laws of the subjects of the Russian Federation that establish taxes and fees.

In this regard, the provision of Part 3, Art. 55 of the Constitution is fully applied to the laws of the Russian Federation subjects on taxes and fees, which provides that the rights and freedoms of an individual and citizen can be limited only by federal law and only to the extent in which it corresponds to certain constitutionally significant goals, i.e. proportionately and proportionally to them. According to the Constitutional Court, taxation, paralyzing the implementation by citizens of their constitutional rights, should be recognized as disproportionate.

Introducing their own taxes and fees, the subjects of the Federation should take into account that in accordance with Part 3, Art. 75 of the Constitution, the system of taxes levied on the federal budget and the general principles of taxation in Russia are established only by federal law. In addition, it follows from the provision that the subjects of the Russian Federation are not entitled to determine tax exemptions arbitrarily, in violation of the principles enshrined in the federal Constitution and laws. According to the Constitutional Court, setting taxes and fees in the absence of any restrictions would contradict the goals of the welfare state declared in Article 7 of the Constitution of the Russian Federation, the policy of which should be aimed at creating conditions ensuring a decent life and free development of a person. The inadmissibility of the establishment of arbitrary tax exemptions by the laws of the constituent entities of the Russian Federation also follows from the principle of a single financial, including tax, policy, enshrined in Art. 114 (paragraph b part 1) of the Constitution.

The Constitutional Court of the Russian Federation clarified in its ruling of 17 March 2009 No. 5-II⁷, that within the meaning of Art. 57 of the Constitution, the duty of everyone covered by it to pay legally established taxes and fees corresponds to the right of everyone not to be forced to pay taxes and fees, not meeting the specified criteria. Meanwhile, there are often situations when the tax authorities, using their right to conduct a re-tax audit, charge the same taxes, the accrual of which is recognized as illegal by the courts. Accordingly, in the overwhelming majority of cases, the highest judicial instances recognize this practice of tax specialists as illegal⁸, since a judicial act adopted in a dispute between a tax authority acting on behalf of the state and a taxpayer cannot be rejected by any other tax authority, including the parent body.

7 Rossiyskaya Gazeta (lit. Russian Newspaper), 1 April 2009, no. 4879.

8 For more information see: A. Denisov, Supreme Arbitration Court of the Russian Federation on the inadmissibility of repeated on-site inspections, Tax News of the Republic of Tatarstan, May 2011, no. 9, available at <http://www.uneks.ru/content.php?oid=1737> (access: 6.03.2019).

Within the meaning of Art. 57 of the Constitution, when considering a dispute between a taxpayer and a tax authority, including regarding the amount of tax payments, the criterion of a statutory tax – with reference to specific legal relations – involves the resolution of this dispute not only in accordance with establishing a tax law, but also in legal procedures. If the taxpayer is obligated to make tax payments based on an administrative decision taken contrary to the current judicial act, such payments cannot be considered legal. Forced seizure of property in the form of sums of tax and other payments, carried out in an inappropriate procedure, also violates the judicial guarantees for the protection of the right to property, enshrined in Articles 8 and 35 of the Constitution. As a result, there is a disproportionate to the constitutionally significant goals enshrined in Art. 55 (part 3) of the Constitution, the restriction of these rights.

3.3. Time Action Legislation Worsening the Position of the Taxpayer

In accordance with the second rule, stipulated by Article 57 of the Constitution, the laws establishing new taxes or worsening the position of taxpayers (for example, increasing tax rates) do not have retroactive force. This provision is also common to many of the basic laws of foreign countries.

In the definition of 8 April 2003 No. 159-O⁹, the Constitutional Court indicated that, in the sense of Art. 57 of the Constitution, in relation to acts of legislation on taxes and fees, the requirement of a lawfully established tax and fee does not only relate to the form, procedure of adoption and content of such act, but also to the order of its introduction into force. This constitutional provision requires the legislator to determine a reasonable time limit, upon expiration of which there is an obligation for everyone to pay legally established taxes and fees, so that the constitutional and legal regime of stable economic conditions is not violated, which can be derived from Articles 8 (part 1) and 34 (part 1) of the Constitution¹⁰.

The Constitution deals exclusively with the additional burden on the taxpayer; it is not forbidden to give retroactive force to laws that improve the position of the taxpayer. At the same time, the nature of such a law favourable for the subjects of taxation should be clear to both taxpayers and government agencies that collect taxes (Resolutions of the Constitutional Court of the Russian Federation of 8 October 1997 No. 13-P, of 24 October 1996 No. 17-P).

The current version of Article 5 of the Tax Code of the Russian Federation of 31 July 1998 No. 146-FZ¹¹ determines the procedure for the validity of acts of legislation on taxes and fees in time. Thus, federal laws establishing new taxes and/or fees, as

9 Law Bulletin of the Constitutional Court of the Russian Federation, 2003, No. 5.

10 For more information see: A. Demin, The effect of legislation on taxes and fees through time, Taxes and business. January 22, 2004, issue 3 (246), available at <http://www.nalvest.com/nv-articles/detail.php?ID=27457> (access: 6.03.2019).

11 Collected Acts of the Russian Federation, 8 August 1998, No. 31, art. 3824.

well as similar legislative acts of constituent entities of the Russian Federation and regulatory legal acts of representative bodies of municipal formations introducing taxes, come into force not earlier than January 1st of the year following the year of their adoption, but not earlier than one month from the date of their official publication.

As noted in the ruling of the Constitutional Court (8 October 1997 No. 13-П¹²), the constitutional norm on the prohibition to give retroactive acts to tax legislation is intended to ensure stability in tax relations, and to give confidence to taxpayers in the stability of their legal and economic situation.

The Constitutional Court ruling (28 November 2017 No. 34-П¹³) focused on the fact that the decision of the Supreme Court containing the interpretation of the rule of law, which results in a deterioration of the taxpayer's position, in good faith, i.e. without any abuses (the creation of various forms of tax evasion and/or their illegal reduction, etc.) acting within the framework of the interpretation of the relevant regulations established at the time of such a change¹⁴.

4. Conclusions

In conclusion, we should note the importance of regulated economic relations for any state. Despite the fact that the consolidation of economic and financial foundations in the Russian Constitution does not have a separate chapter, however, they affect the content of most of the norms of the main legal act of Russia, which is designed to stabilize them. The document under study is the latest-generation constitution; therefore, the practice of its application is still developing. One of the main directions of state policy is the modernization of the economy. It is necessary to recognize that the welfare of the whole state, as well as all of its citizens, depends on the state of the national economy.

12 Collected Acts of the Russian Federation, 1997, No. 42, art. 4901.

13 Collected Acts of the Russian Federation, 4 December 2017, No. 49, art. 7532.

14 For more information see: S. Dzhaarbekov, An Important definition of the Constitutional court on taxes, *Taxslov: Taxes. Accounting. Right*, 5 December 2017, available at <http://taxslov.ru/st/st84.htm> (access: 6.03.2019); S. Pepelyaev, On the failure of the statutory acts on taxes retroactive, "Tax Bulletin" 1998, issue 6, available at <http://www.nalvest.com/nv-articles/detail.php?ID=21537> (access: 6.03.2019); Je. Vaskova, T.M. Khranova, The ratio of public and private interests in the resolution of disputes of an economic nature: a comparative legal study of the experience of judicial law-making of the Russian Federation and the United States, "Arbitration disputes" 2013, issue 2, p. 115 – 154; T. Syrunina, Constitutional guarantees of property rights in the event of withdrawal of property for public needs: an economic analysis (using the example of the US judicial practice), "Comparative constitutional review" 2009, issue 5(72), p. 25-38.

BIBLIOGRAPHY

- Alebastrova I., Constitutional duties of a person and a citizen: the value and development trends, "Constitutional and municipal law" 2016, issue 12.
- Alekhina E.L., Constitutional duty to pay legally established taxes: history and contemporaneity, "Human Rights Lawyer" 2015, issue 1.
- Demin A., The effect of legislation on taxes and fees through time, (in:) Taxes and business, 22 January 2004, issue 3, available at <http://www.nalvest.com/nv-articles/detail.php?ID=27457>.
- Denisov A., Supreme Arbitration Court of the Russian Federation on the inadmissibility of repeated on-site inspections, Tax News of the Republic of Tatarstan, May 2011, no. 9, available at <http://www.uneks.ru/content.php?oid=1737>.
- Dzhaarbekov S., An Important definition of the Constitutional court on taxes, Taxslav: Taxes. Accounting. Right, 5 December 2017, available at <http://taxslav.ru/st/st84.htm>.
- Khramova T.M., The ratio of public and private interests in the resolution of disputes of an economic nature: a comparative legal study of the experience of judicial law-making of the Russian Federation and the United States, "Arbitration disputes" 2013, issue 2.
- Law Bulletin of the Constitutional Court of the Russian Federation, 2003, No. 5.
- Nekrasov S., Constitutional duties of a man and a citizen, Constitutional law of the Russian Federation: lecture notes, Moscow 2009.
- Pepeliaev S., On the failure of the statutory acts on taxes retroactive, "Tax Bulletin" 1998, issue 6, available at <http://www.nalvest.com/nv-articles/detail.php?ID=21537>.
- Rossiyskaya Gazeta (lit. Russian Newspaper), 1 April 2009, no. 4879.
- Syrulina T., Constitutional guarantees of property rights in the event of withdrawal of property for public needs: an economic analysis (using the example of the US judicial practice), "Comparative constitutional review" 2009, issue 5(72).
- Vaskova Je., Khramova T.M., The ratio of public and private interests in the resolution of disputes of an economic nature: a comparative legal study of the experience of judicial law-making of the Russian Federation and the United States, "Arbitration disputes" 2013, issue 2.
- Zotov S.A., Constitutional obligation to pay taxes – the determinant of the legal status of the taxpayer, "Leningrad legal journal" 2012, issue 1.

RECENZJA

Sławomir Presnarowicz

Uniwersytet w Białymstoku

s.pres@wp.pl

ORCID ID <https://orcid.org/0000-0003-3578-8638>

Eugeniusz Ruśkowski

Finanse publiczne i prawo finansowe. Instrumenty prawno-finansowe i warunki ich stosowania

Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2018, ss. 303

1. Recenzowana praca E. Ruśkowskiego pt. „*Finanse publiczne i prawo finansowe. Instrumenty prawnofinansowe i warunki ich stosowania*” przedstawia kompleksowe ujęcie problematyki finansów publicznych jako zjawiska społeczno-gospodarczego, które ma charakter wieloaspektowy i złożony. Jak słusznie zauważa autor w swojej pracy, finanse publiczne mogą być opisywane i badane zarówno od strony ich poszczególnych płaszczyzn, jak też w ujęciu całościowym. Może to stanowić podstawę do rozróżnienia nauk o finansach publicznych, gdzie płaszczyźnie jurydycznej będzie odpowiadać prawo finansowe i prawo finansów publicznych, płaszczyźnie ekonomicznej – finanse publiczne, płaszczyźnie socjo-politycznej będzie odpowiadać polityka finansowa, a organizacji i zarządzaniu – nauka o organizacji i zarządzaniu finansami publicznymi. W ostatnim okresie w ujęciu kompleksowym dyscyplina finansów publicznych rozwijała się w szczególności we Francji. Niejednokrotnie nazywano ją kontynentalną nauką finansów publicznych lub nauką finansów publicznych. Na jej wzór powstały w Polsce pierwsze podręczniki, zatytułowane „Finanse i prawo finansowe” (zob. na przykład J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977 r.), a potem „*Finanse publiczne i prawo finansowe*”, gdyż pojęcia „finanse” i „finanse publiczne” „zajęte” już były przez nauki ekonomiczne. Można zaryzykować stwierdzenie, że w ten sposób zaczęła kształtować się w Polsce dyscyplina „Finanse publiczne i prawo finansowe”, będąca odpowiednikiem kontynentalnej nauki „Finanse publiczne”. W moim przekonaniu recenzowana monografia wychodzi na-

przeciw potrzebom tych wszystkich, którzy oczekują rzeczowej, kompetentnej i odpowiedzialnej odpowiedzi na pytania, co składa się na pojęcie „dyscyplina finansów publicznych” i „prawo finansowe” oraz jakie możemy wyróżnić instrumenty prawno-finansowe oraz jakie są warunki ich stosowania.

2. Tę gwarancję rzeczowej, kompetentnej i odpowiedzialnej odpowiedzi na powyższe pytania daje autor recenzowanej monografii prof. zw. dr hab. Eugeniusz Ruśkowski, kierownik Katedry Finansów Publicznych i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. E. Ruśkowski jest autorem oraz redaktorem naukowym około 400 publikacji z zakresu finansów publicznych i prawa finansowego, w tym kilkudziesięciu opracowań w językach obcych, długoletnim dydaktykiem na wielu uczelniach, w tym również zagranicznych. Ponadto autor jest Prezesem Zarządu Stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej oraz przewodniczącym rad naukowych krajowych i zagranicznych wielu czasopism naukowych.

3. Recenzowana publikacja to dzieło o objętości 303 stron. Podstawą rozważań w pracy są dane statystyczne z lat 2015-2016, z zaznaczeniem istotnych zmian i tendencji, które zarysowały się w okresie późniejszym. Monografia opiera się na stanie prawnym obowiązującym w dniu 31 marca 2018 r. Składa się z trzech części. W części I zaprezentowano zagadnienia natury ogólnej, w części II zostały opisane zewnętrzne i wewnętrzne warunki podejmowania rozstrzygnięć w zakresie finansów publicznych, natomiast w części III zostały omówione prawno-organizacyjne instrumenty realizacji polityki finansowej.

Autor pracy w części I (zagadnienia natury ogólnej) skupia się na próbach definicji pojęć: finanse publiczne a finanse niepubliczne, omówieniu ich cech i struktury na przykładzie Polski oraz specyfice finansów publicznych jako przesłance ich wyodrębnienia. W sposób nowatorski została przedstawiona w recenzowanej publikacji ewolucja pojęcia „finanse publiczne” oraz pojęć pokrewnych (wykres: struktura systemu budżetowego w Polsce – str. 28). Mówiąc o funkcjach finansów publicznych (funkcje: redystrybucyjna, stabilizacyjna, stymulacyjna oraz kontrolna), autor konkluduje stwierdzając, że „...zakres (wielkość) finansów publicznych zależy głównie od rozwoju ich funkcji redystrybucyjnej, natomiast rola finansów publicznych sprowadza się do optymalnego wykorzystania ich wszystkich funkcji, przy dominacji – co wydaje się oczywiste – funkcji redystrybucyjnej”. W ujęciu syntetycznym zostały przedstawione kryteria oceny polityki finansowej oraz bariery prawidłowej polityki finansowej, ze szczególnym uwzględnieniem roli ministra finansów w polityce finansowej, na przykładzie Polski. Autor monografii podkreśla, że „...w klasycznym ujęciu, powinien on inicjować i kreować jej założenia, koordynować działania, analizować jej rezultaty i opracowywać stosowne wnioski w tym zakresie. Nawiązując do

praktyki, minister finansów albo realizuje postulowany model (mocny minister finansów) lub jego niektóre elementy (średnia pozycja ministra), albo pełni funkcję głównego księgowego budżetu (słaby minister finansów). Według prowadzonych badań, pozycja ministra finansów w Polsce jest słaba ustrojowo. O tym, czy w praktyce polski minister finansów odgrywa większą, czy mniejszą rolę w polityce finansowej świadczą dodatkowe czynniki, wśród których podstawowe znaczenie mają: pełnienie funkcji wiceprezesa rady ministrów (a wyjątkowo nawet jej Prezesa) oraz – rzutuująca także na pierwszy czynnik – osobista pozycja ministra finansów, związana głównie z jego merytorycznym i politycznym statusem. Określone znaczenie ma tu także czynnik długości czasu pełnienia funkcji” (zob. str. 44).

Autor monografii w części II (zewnętrzne i wewnętrzne warunki podejmowania rozstrzygnięć w zakresie finansów publicznych) omawia takie instytucje finansów publicznych, jak: prawo walutowe, prawo dewizowe oraz bank centralny, pojęcie „deficyt” i „dług publiczny”, zagadnienia odnoszące się do decentralizacji finansów publicznych, instytucje sektora finansów publicznych, jak również zasady organizacji i funkcjonowania administracji finansowej. Pisząc o prawie walutowym odnosi się do pojęcia „pieniądz”. Zdaniem autora pracy „pieniądz”, czyli materialny bądź niematerialny środek płatniczy, który można wymienić na usługę lub towar, można podzielić na pieniądz gotówkowy, bezgotówkowy, międzynarodowy i elektroniczny. W ostatnim czasie coraz częściej wymienia się także kryptowaluty (np. *bitcoin*), chociaż ich relacje z pieniądzem tradycyjnym dopiero się kształtują i wymagają dalszych badań. W tej części publikacji na szczególną uwagę zasługują zagadnienia traktujące o wejściu Polski do strefy euro. Pomimo faktu, że problem wprowadzenia euro w Polsce został przesądzony traktatowo, to czas realizacji tego przedsięwzięcia oraz jego skutki pozostają kwestią otwartą. Niewątpliwie znamy obecnie zakres realizacji przez Polskę warunków wprowadzenia euro. Autor pracy stwierdza, że „...dzisiaj Polska spełnia większość kryteriów konwergencji, z wyjątkiem kryterium prawnego i walutowego. Spełnienie pierwszego wymagałoby zmiany Konstytucji oraz licznych ustaw; ten ostatni warunek wypełniany jest często poprzez wydanie tzw. ustawy horyzontalnej. Spełnienie drugiego warunku wymaga natomiast dwuletniego udziału w mechanizmie ERM II. Pomyślnie zakończenie tych czynności wymaga okresu od 3 do 5 lat od podjęcia w omawianej sprawie kierunkowej politycznej decyzji o przystąpieniu do strefy euro. Polskę oczekuje więc jeszcze okres poważnych przygotowań do wstąpienia do strefy euro i nie można w tym zakresie liczyć na fakt, że wykonają się one same, zaś okres oczekiwania na przyjęcie ulegnie nadzwyczajnemu skróceniu. Natomiast przy podejmowaniu ostatecznej decyzji politycznej o wprowadzeniu euro decydujące znaczenie ma koncepcja dalszego rozwoju Unii Europejskiej (Europa zmierzająca do federacji, czy też Europa ojczyzn) i wzajemnego zaufania między władzami Unii i krajów członkowskich. Można więc stwierdzić, że o rozszerzaniu strefy euro będzie decydował w przyszłości nie tylko rachunek ekonomiczny tej operacji (aspekty ekonomiczne) oraz prawne warunki jej przeprowadzenia, lecz także co naj-

mniej, a może nawet głównie, zjawiska natury politycznej i psychologicznej” (zob. str. 56-57). W sposób niezwykle przejrzysty autor pracy analizuje zagadnienia odnoszące się do prawa dewizowego. We wprowadzeniu do tej tematyki podkreśla się, na czym polega istota i filozofia prawa dewizowego. Prawo dewizowe zajmuje się ustrojem i obrotem pieniądzem zagranicznym, a także złotem i platyną dewizową. Zaprezentowano modele prawa dewizowego oraz ich uwarunkowania, jak również podstawowe pojęcia i ogólne zasady obowiązującego w Polsce prawa dewizowego. Odrębnego omówienia doczekały się również zagadnienia w postaci działalności kantorowej. W tym rozdziale autor monografii osobne miejsce poświęca problematyce banku centralnego, jego istocie i funkcjom, w szczególności poddając analizie regulacje prawne odnoszące się do Narodowego Banku Polskiego. Czym się różni deficyt budżetowy od długu publicznego, jakie są metody jego liczenia oraz prawne metody ich ograniczania – to problematyka kolejnego fragmentu tej części pracy. W uporządkowany i przejrzysty sposób, autor pracy omawia zagadnienia ze sfery decentralizacji finansów publicznych. W tabelach przedstawiono wskaźniki decentralizacji w Polsce. W ocenie autora monografii, wskaźnik decentralizacji w Polsce wyraźnie spadł w porównaniu z 2010 r., jednak ciągle kształtuje się na względnie wysokim poziomie, co sytuuje Polskę na 6. miejscu w UE. Wydaje się, że w różnych krajach, w tym także w Polsce, wielkość decentralizacji finansowej zbliża się do optymalnego poziomu, zaś główny problem dotyczy jej jakości, nie zaś jej rozmiarów. W następnym rozdziale została zaprezentowana geneza, istota, cele i podstawowe zasady prawne funkcjonowania sektora finansów publicznych w Polsce. Ostatni rozdział tej części pracy został poświęcony szeroko rozumianej administracji finansowej. Główne akcenty autor monografii kładzie na przedstawieniu celów i podstawowych rozwiązaniach reformy Krajowej Administracji Skarbowej. Omawia szanse i zagrożenia reformy Krajowej Administracji Skarbowej, zauważając, że na ostateczną ocenę tej reformy decydujący wpływ będzie miała praktyka stosowania nowych przepisów.

Autor publikacji w części III (prawno-organizacyjne instrumenty realizacji polityki finansowej) skupia się na omówieniu ewolucji planowania finansowego w okresie transformacji, budżecie państwa, budżecie i uchwale budżetowej, stosowaniu prawa finansowego, umowach w prawie finansowym oraz kontroli finansów publicznych. Jednym z bardziej istotnych zagadnień odnoszących się do prawa budżetowego jest problematyka zasad budżetowych. Autor monografii podkreśla, że pod pojęciem „zasady budżetowe” rozumie się „...postulaty nauki mające na celu racjonalną konstrukcję i funkcjonowanie budżetu. Ich adresatem jest ustawodawca i praktyka. Do niedawna poświęcano im dużo miejsca, w ostatnim okresie zainteresowanie nimi ulega jednak zmniejszeniu. Wiąże się to z faktem zindywidualizowanego (autorskiego) charakteru poszczególnych zasad budżetowych, zmianami budżetu w kierunku weryfikacji pewnych zasad (np. zasada zupełności, zasada roczności) lub wypracowywania ich nowej treści (np. zasada równowagi budżetowej), a także odchodzeniem od zasad budżetowych na rzecz zasad Sektora Finansów Publicznych.

Różny jest też zakres stosowania zasad budżetowych przez ustawodawcę i praktykę; czasami woluntaryzm tych ostatnich z trudem objaśnia nauka”. Z uwagi na wagę i częstotliwość występowania problemów naukowych i praktycznych, w pracy zostały omówione następujące zasady budżetowe: jawności, roczności, zupełności, jedności, równowagi budżetowej i szczegółowości. W tej części pracy na uwagę zasługują zaprezentowane w sposób bardzo przystępny zagadnienia odnoszące się do budżetu zadaniowego, jego pojęcia, rodzajów, zalet i wad. Autor publikacji analizując status budżetu zadaniowego w Polsce i jego perspektywy zauważa, że w Polsce istnieje aktualnie prezentacyjny budżet zadaniowy, wzbogacający tradycyjny budżet państwa. W ocenie autora monografii przez najbliższe lata należy utrzymać istniejące w tym zakresie rozwiązania, jednocześnie doskonaląc jakość mierników oraz upowszechniać wśród polityków i społeczeństwa zainteresowanie zarządzaniem zadaniowym środkami publicznymi. W sposób bardzo syntetyczny autor publikacji przedstawia zagadnienia odnoszące się do umów w prawie finansowym. Między innymi zostały omówione tzw. umowy dotacyjne, jako typowe umowy administracyjne oraz umowy w sprawie korzystania ze środków publicznych. Ostatni rozdział tej części pracy został poświęcony kontroli finansów publicznych, gdzie między innymi w oparciu o schemat przedstawiono system kontroli finansowej (str. 251). Kontrola została podzielona na: zewnętrzną kontrolę finansową (parlamentarna i prezydencka, NIK-u, RIO, celno-skarbowa, podatkowa, dewizowa i inne) oraz wewnętrzną kontrolę finansową (głównego księgowego, zarządcą, audyt wewnętrzny i inne).

4. W recenzowanej pracy E. Ruśkowski powołuje w przypisach liczne publikacje znanych i uznanych autorów, zarówno polskich, jak również zagranicznych, przedstawicieli doktryny prawa finansowego oraz praktyków. Znajdziemy tu zatem nie tylko polskich autorów, ale również amerykańskich, francuskich, czeskich, czy rosyjskich. Monografię wzbogacają liczne rysunki, wykresy i tabele. Umieszczenie ich w kontekście omawianej problematyki, na danej stronie, pomaga w przyswojeniu przekazywanych treści oraz zrozumieniu niejednokrotnie trudnego zagadnienia. W ostatniej części publikacji została przytoczona bardzo obszerna bibliografia w układzie alfabetycznym, co bardzo ułatwia odszukanie danego autora oraz jego dzieła z danej tematyki. Na końcu publikacji został również zamieszczony indeks rzeczowy (z dodatkowymi podhasłami), także w układzie alfabetycznym z podaniem numerów stron w pracy, co powoduje, że bez najmniejszego problemu można praktycznie w jednej chwili odszukać potrzebną instytucję, czy zagadnienie.

5. W konkluzji chciałbym podkreślić, że recenzowana praca E. Ruśkowskiego pt. „*Finanse publiczne i prawo finansowe. Instrumenty prawnofinansowe i warunki ich stosowania*” powinna być wykorzystywana przede wszystkim w pracy dydaktycznej, zwłaszcza do nauki finansów publicznych i prawa finansowego na wydziałach prawa i administracji oraz ekonomii i zarządzania. W monografii jej autor stara się

także odpowiedzieć na pytanie, jaka wiedza finansowa niezbędna jest w pracy zawodowej pracownika administracji, a zwłaszcza pracownika administracji finansowej w sferze rządowej i samorządowej. Za pomocną należy ją również uznać do wykorzystania w pracy między innymi przez sędziów, prokuratorów, asesorów, pracowników urzędów gmin i miast, doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych, notariuszy oraz pracowników służb skarbowych, asystentów sądowych oraz prokuratorskich. Z powodzeniem może także stanowić literaturę podstawową lub uzupełniającą na zajęciach dla aplikantów sędziowskich, prokuratorskich, notarialnych, radcowskich oraz adwokackich.

Noty o Autorach

Richard Bartes – asystent na Politechnice w Ostrawie, Wydział Ekonomiczny, obecnie student studiów doktoranckich na Wydziale Prawa Finansowego Uniwersytetu Masaryka – Wydział Prawa w Brnie. W tej chwili studiuje francuską szkołę finansów publicznych, jest członkiem Dyrekcji Alliance Francaise Brno.

Ewelina Bobrus-Nowińska – doktor nauk prawnych, asystent w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, radca prawny. Specjalizuje się w prawie podatkowym oraz prawie administracyjnym. Członek Stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej.

Bartosz Borowik – magister prawa, doktorant pierwszego roku w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

Elena Chernikova – profesor, doktor prawa, absolwent ekonomii, Kierownik Katedry Regulacji Prawnych Gospodarki i Finansów Instytutu Administracji Publicznej i Zarządzania Rosyjskiej Akademii Gospodarki Narodowej i Administracji Publicznej przy Prezydencie Federacji Rosyjskiej. Zainteresowania badawcze to: prawo finansowe, prawo porównawcze, władza sądownicza i procedury prawne, autorka ponad 200 publikacji naukowych w języku rosyjskim i angielskim. Członek Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Europy Środkowej i Wschodniej, członek Międzynarodowego Stowarzyszenia Prawa Finansowego (Rosja).

Adam Piotr Chociej – doktorant w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, mediator sądowy, członek Stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej.

Adam Drozdek – doktor nauk prawnych, starszy wykładowca w Państwowej Wyższej Szkole Zawodowej im. rtm. W. Pileckiego w Oświęcimiu, adwokat, agent celny.

Krystian Jaszczyk – doktorant w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego Uniwersytetu w Białymstoku. Autor specjalizuje się w partnerstwie publiczno-prywatnym. Jest członkiem Stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej.

Ewa Lotko – doktor nauk prawnych, asystent w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. Autorka kilkudziesięciu publikacji z zakresu finansów publicznych, w tym dotyczących instrumentów ograniczania deficytu i długu publicznego oraz budżetowania partycypacyjnego, członek Stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej.

Katarzyna Machalica-Drozdek – doktor nauk prawnych, doradca podatkowy, pracownik Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach.

Andrzej Melezini – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa i Administracji na Wydziale Nauk Społecznych i Humanistycznych Państwowej Wyższej Szkoły Informatyki i Przedsiębiorczości w Łomży, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku.

Tatiana Nikolaeva – docent, absolwent prawa, zastępca kierownika Departamentu Regulacji Prawnych Gospodarki i Finansów Rosyjskiej Akademii Gospodarki Narodowej i Administracji Publicznej przy Prezydencie Federacji Rosyjskiej. Tematy badań: prawo finansowe, prawo konstytucyjne, prawo miejskie, prawo gospodarcze. Autorka ponad 100 publikacji naukowych w języku rosyjskim. Członek Centrum Informacji i Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Europy Środkowej i Wschodniej, członek Międzynarodowego Stowarzyszenia Prawa Finansowego (Rosja).

Tomasz Nowak – pracownik Krajowej Administracji Skarbowej w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Opolu, były funkcjonariusz Służby Celnej i Służby Celno-Skarbowej, członek Stowarzyszenia Prawa Finansowego „Aureus” przy Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Opolskiego.

Małgorzata Ofiarska – profesor nadzwyczajny, kierownik Katedry Prawa Samorządu Terytorialnego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego. Autorka ponad 250 publikacji z zakresu prawa i postępowania administracyjnego. Jest

członkiem Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej.

Zbigniew Ofiarski – profesor zwyczajny, kierownik Katedry Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego. Autor ponad 550 publikacji z zakresu prawa podatkowego, prawa bankowego i dewizowego oraz prawa finansów publicznych i finansów samorządu terytorialnego. Jest członkiem Stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej.

Karina Panomareva – doktor prawa, adiunkt prawa finansowego w Katedrze Prawa Stanowego i Komunalnego na Wydziale Prawa F.M. Dostojewski Omsk State University w Rosji. Specjalizuje się w prawie podatkowym i finansach publicznych. Jest autorką 7 książek i ponad 70 recenzowanych artykułów w prestiżowych czasopismach.

Anna Reiwer-Kaliszewska – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Wyższej Szkoły Administracji i Biznesu im. Eugeniusza Kwiatkowskiego w Gdyni, radca prawny, doradca podatkowy. Jej zainteresowania badawcze obejmują przede wszystkim tematykę prawa celnego, szczególnie środki ochrony handlu Unii Europejskiej, a także prawo podatkowe.

Sławomir Presnarowicz – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu w Białymstoku. Na stałe jest zatrudniony w Katedrze Prawa Finansowego i Finansów Publicznych na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku oraz jest sędzią Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Izba Finansowa). Ponadto jest autorem wielu publikacji z zakresu prawa finansowego, w tym prawa podatkowego.

Krzysztof Teszner – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

Eva Tomášková – doktor nauk prawnych, Wydział Prawa Finansowego i Ekonomii, Wydział Prawa Uniwersytetu Masaryka w Republice Czeskiej. Specjalizuje się w finansach publicznych i orientacji rynkowej. Członek Stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej.

Piotr Woltanowski – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. Sekretarz Zarządu Stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej.

Urszula Kinga Zawadzka-Pąk – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. Specjalizuje się w prawie finansowym i zarządzaniu finansami publicznymi, w tym w budżetowa-

niu partycypacyjnym, wartościach publicznych, regułach fiskalnych i zarządzaniu wynikami. Członek Stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej, Międzynarodowego Stowarzyszenia Nauk Politycznych i Europejskiego Stowarzyszenia Gospodarczego. Więcej informacji znajduje się na jej stronie internetowej: uzawadzka.org.

Contributors

Richard Bartes – Assistant lecturer at the Faculty of Economics, Technical University of Ostrava, and a Ph.D. student at the Department of Financial Law, Faculty of Law, Masaryk University in Brno, Czech Republic. At present also studies the French school of public finances and is a member of the Directorium Alliance Française de Brno (AF Brno).

Ewelina Bobrus-Nowińska – Ph.D., Department of Tax Law, Faculty of Law, University of Białystok, Poland. Legal advisor. Specialises in tax law and administrative law. Member of the Information and Organisation Centre for Research on Public Finances and Tax Law in the Countries of Central and Eastern Europe.

Bartosz Borowik – First year Ph.D student, Department of Public Finances and Financial Law, Faculty of Law, University of Białystok, Poland.

Elena Chernikova – Ph.D. in law, Professor, candidate of economics and head of the Department of Legal Regulation of Economy and Finance Institute of Public Administration and Management of the Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation. Research topics: financial law, comparative law, judicial power and legal procedures. Author of over 200 scientific publications in Russian and English. Member of the Information and Organisation Centre for Research on Public Finances and Tax Law in the Countries of Central and Eastern Europe. Member of International Association of Financial Law (Russia).

Adam Piotr Chocieł – Ph.D. student, Department of Public Finances and Financial Law, Faculty of Law, University of Białystok, Poland. Court mediator. Member of the Information and Organisation Center for Research on Public Finances and Tax Law in the Countries of Central and Eastern Europe.

Adam Drozdek – Ph.D. in law. Senior lecturer at PWSZ Capt. W. Pilecki in Oświęcim, Poland. Attorney, customs agent.

Krystian Jaszczyk – Ph.D. student, Department of Public Finances and Financial Law, Faculty of Law, University of Białystok, Poland. The author specialises in public-private partnership. Member of the Information and Organisation Center for Research on Public Finances and Tax Law in the Countries of Central and Eastern Europe.

Ewa Lotko – Ph.D. in law. Assistant professor, Department of Public Finances and Financial Law, Faculty of Law, University of Białystok, Poland. Author of a few dozen publications on public finances including instruments limiting deficit and public debt as well as participatory budgeting. Member of the Information and Organisation Centre for Research on Public Finance and Tax Law in the Countries of Central and Eastern Europe.

Katarzyna Machalica-Drozdek – Ph.D. in law. Tax advisor, employee of the Silesian Tax Office in Katowice, Poland.

Andrzej Melezini – Ph.D. in law. Assistant professor at the Department of Law and Administration at the Faculty of Social Sciences and Humanities, PWSiIP, Łomża, Poland. Judge at the Voivodship Administrative Court, Białystok.

Tatiana Nikolaeva – Docent, candidate of law and deputy head of the Department of Legal Regulation of Economy and Finance of the Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation. Research topics: financial law, constitutional law, municipal law, business law. Author of over 100 scientific publications in Russian. Member of the Information and Organisation Centre for Research on Public Finances and Tax Law in the Countries of Central and Eastern Europe. Member of the International Association of Financial Law (Russian Federation).

Tomasz Nowak – Employee of the National Tax Administration Office, Opole Customs and Revenue Office, Opole, Poland. Former officer of the Customs Service and the Customs and Tax Service, and a member of the „Aureus” Financial Law Association at WPiA UO.

Małgorzata Ofiarska – Ph.D. in law. Professor and head of the Department of Local Government Law, Faculty of Law and Administration, University of Szczecin, Poland. Author of over 250 publications. Specialises in local government law and administrative enforcement proceedings. Member of the Information and Organization Centre for Research on Public Finances and Tax Law in the Countries of Central and Eastern Europe.

Zbigniew Ofiarski – Professor of Finance Law and head of the Department of Finance Law, Faculty of Law and Administration, University of Szczecin, Poland.

Author of over 550 publications. Specialises in tax law, local government finance law, and banking law. Member of the Information and Organization Centre for Research on Public Finances and Tax Law in the Countries of Central and Eastern Europe.

Karina Panomareva – Ph.D. in Law. Assistant Professor for Financial Law, Department of State and Municipal Law, Faculty of Law, F.M. Dostoevsky Omsk State University, Russian Federation. Specialises in tax law and public finance. Author of 7 books and more than 70 reviewed articles in prestigious journals.

Anna Reiwer-Kaliszewska – Ph.D. in law. Assistant professor in the Department of Financial Law, Faculty of Law and Administration, The Eugeniusz Kwiatkowski University of Business and Administration in Gdynia, Poland. Legal adviser, tax advisor. Research interests include primarily the subject of customs law, especially trade defense measures of the European Union, as well as tax law.

Sławomir Presnarowicz – Ph.D. in law. Professor in the Department of Public Finances and Financial Law, Faculty of Law, University of Białystok, Poland and a judge at the Supreme Administrative Court in Warsaw (Financial Chamber). Author of many publications in the field of financial law, including tax law.

Krzysztof Teszner – Ph.D. in law. Assistant professor in the Department of Administrative Law, Faculty of Law, University of Białystok, Poland.

Eva Tomášková – Ph.D. in law. Department of Financial Law and Economics, Faculty of Law, Masaryk University, Czech Republic. Specialises in public finance and market orientation. Member of the Information and Organisation Centre for Research on Public Finances and Tax Law in the Countries of Central and Eastern Europe.

Piotr Woltanowski – Ph.D. in law. Assistant professor in the Department of Public Finances and Financial Law, Faculty of Law, University of Białystok, Poland. General Secretary of the Information and Organisation Center for Research on Public Finances and Tax Law in the Countries of Central and Eastern Europe.

Urszula K. Zawadzka-Pąk – Ph.D. in law. Assistant professor in the Department of Public Finances and Financial Law, Faculty of Law, University of Białystok, Poland. Specialises in financial law and public financial management, including participatory budgeting, public values, fiscal rules and performance management. Member of the Information and Organisation Centre for Research on Public Finances and Tax Law in the Countries of Central and Eastern Europe, member of the International Political Science Association and member of the European Economic Association. More information can be found on her website: uzawadzka.org.

